



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 78 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. SRL, în insolvență, din localitatea .X., înregistrată la Direcția
generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrare Fiscală
sub nr. 921286/03.09.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **921286/03.09.2014**, asupra contestației formulată de **S.C. .X. SRL**, cu sediul social în comuna .X., sat .X., Aleea .X. nr. .X., județul .X., având cod unic de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X..

S.C. .X. SRL contestă Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., având ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei** – taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei** – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei** – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, S.C. .X. SRL contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014.

S.C. .X. SRL la data depunerii contestației, figurează la poziția nr..x. din anexa 1 – „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de Direcția Generală .X. începând cu data de .X./2014”, aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr..X./2013.

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, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2014, respectiv .X./2014, așa cum reiese din confirmarea de primire nr..X., anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației, respectiv .X./2014, potrivit ștampilei Registraturii Direcției generale .X., aplicată pe originalul contestației, anexat 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 formulate de S.C. .X. SRL.

I. S.C. .X. SRL contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. prin Decizia de impunere nr..X./2014 precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, precizând următoarele:

Încă de la început, societatea invocă elementul de anterioritate al ridicării actelor financiar contabile de către DNA, fără a încheia proces verbal de ridicare și identificare a documentelor ridicate, acestea nefiind individualizate, împrejurare care a generat concluzia organelor de inspecție fiscală referitoare la absența dovezilor ca suport a obligațiilor fiscale suplimentare de plată. Astfel, pentru cea mai mare parte din constatări, organele de inspecție fiscală au invocat faptul că nu au fost prezentate documente justificative. Totodată, societatea susține faptul că, pe durata efectuării controlului, administratorul statutar a fost în imposibilitate obiectivă de a lua la cunoștință actele de control și de a lua legătura cu organele de inspecție fiscală, iar după intrarea în insolvență, organele de inspecție fiscală nu au solicitat relații reprezentanților societății, respectiv administratorului special și administratorului judiciar.

Un alt aspect esențial, susține societatea, se referă la evaluarea modului de determinare și de expunere a sumelor datorate, astfel, orice act

administrativ fiscal cu valoare de impunere trebuind să prezinte cu claritate obligațiile fiscale ale contribuabilului, cu indicarea concretă a surselor acestor obligații, a debitelor principale și accesoriilor aferente, în cazul nerespectării acestora fiind imposibilă clarificarea contribuabilului cu privire la sumele care îi sunt incumbate, verificarea modalităților de calcul și de apreciere a organelor fiscale și nu în ultimul rând exercitarea dreptului de apărare reglementat prin prevederile art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului. De altfel, prezentarea unor acte administrativ fiscale care nu întrunesc condiția clarității este o încălcare a principiului transparenței în exercitarea activității autorităților administrative, reglementat inclusiv prin Constituție.

Astfel, din modul în care a fost întocmit raportul de inspecție fiscală și anexele acestuia nu rezultă algoritmul de calcul urmat de organele fiscale, având în vedere că atât în expunerea fiecărei situații în parte cât și a situației generale a TVA rambursabilă calculată în plus cât și a accesoriilor, nu sunt individualizați furnizorii, clienții, facturile luate în calcul ca documente justificative aferente, penalitățile și dobânzile pentru fiecare tranzacție analizată și în raport de furnizorii și clienții parteneri contractuali.

Societatea consideră că absența elementelor care au stat la baza deciziei organului administrativ fiscal este echivalentă cu nemotivarea actului administrativ fiscal și cu imposibilitatea societății de a-și exercita dreptul la apărare.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au acordat administratorului societății dreptul de a prezenta explicații față de situațiile expuse și nu au informat reprezentantul său legal cu privire la identificarea pe durata controlului a unor neregularități, informație care ar fi permis și corecția acestora pe durata inspecției fiscale.

1. Pentru perioada .X./2009 – .X./2013

1.1. TVA deductibilă

Față de taxa pe valoarea adăugată dedusă evidențiată și declarată de S.C. .X. SRL pentru perioada .X./2009 – .X./2013, în sumă de .X. lei, inspecția fiscală a stabilit o taxă pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei, mai puțin cu .X. lei.

1.1.1. Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în valoare de .X. lei

Societatea consideră că operațiunile pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în valoare de .X. lei nu se încadrează în prevederile art.128 alin.(7) din Codul fiscal întrucât între părți a

intervenit o operațiune clasică de livrare de bunuri pe motiv că nu este în situația unui transfer de active, iar dacă tranzacția intervenită ar fi calificată ca transfer de active, trebuie avut în vedere că părțile au aplicat TVA în mod legal, neexistând niciun indiciu asupra taxării în vreun scop fiscal.

Pe fond, fiind conform legii o excepție la reglementarea relațiilor comerciale intervenite între părți, transferul de active presupune întrunirea cel puțin a următoarelor condiții în mod cumulativ:

i. transfer universal de bunuri și/sau servicii – transferul tuturor activelor sau a unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate;

Societatea susține că pentru a se poziționa în circumstanțele unui transfer de facto al unei activități, modalitatea procedurală, efectivă, de transfer al bunurilor trebuie să concure la plasarea tranzacției respective în circumstanțele unui transfer universal abordat ca un tot unitar. În cazul contractelor de vânzare-cumpărare încheiate pentru clădiri, utilaje și echipamente nu se poate spune că este întrunită condiția existenței unui tot unitar.

De altfel, organele de inspecție fiscală nici nu au precizat funcționalitatea fiecărui bun transferat în presupusa ramură economică.

Mai mult, pentru realizarea unui transfer de active trebuie transferate nu doar bunurile în sine, ci și activele, drepturile și obligațiile care concure la derularea, efectivă și în condiții optime, a activității în sine astfel transferate, contractele de distribuție, de furnizare, de reparații etc, după caz. Doar acțiunea conjugată a tuturor elementelor anterior menționate, le poate transforma pe acestea în elemente justificative probante ale faptului că transferul bunurilor permite cesionarului bunurilor continuarea – în mod independent și de sine stătător – a activității economice desfășurate anterior de cedentul bunurilor respective. Preluarea unor clădiri și a unor utilaje și echipamente deținute de vânzătoare nu este de natură, în lipsa unor elemente suplimentare, să constituie un transfer unitar.

ii. posibilitatea tehnică și funcțională a cumpărătorului de a continua în mod independent activitatea economică căreia i-au fost atribuite inițial elementele tranzacționate, astfel cum a reținut în mod explicit Înalta Curte de Casație și Justiție cu privire la transferul afacerii de la vânzător la cumpărător prin Decizia nr..X./2012.

În cazul de față, susține societatea, este de netăgăduit că achizitorul nu avea această capacitate tehnică și funcțională, nedispunând nici de resursele umane capabile să desfășoare a asemenea activitate, nici de cele financiare, în fapt neexistând în nici un moment în intenția S.C. .X. SRL, care este în acest caz cumpărătoare, să desfășoare activitatea de

creștere și abatorizare a păsărilor, pe care nici până la acest moment nu o desfășoară.

ii. primitorul activelor trebuie să intenționeze să desfășoare activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată. Primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții.

Astfel, așa cum a precizat și anterior, societatea susține că aceasta intenție nu a existat, cu atât Mai mult cu cât nu s-a prezentat o declarație care să consfințească acest lucru.

iv. primitorul activelor să nu lichideze imediat activitatea respectivă

În cazul de față, societatea susține că nici măcar nu a preluat activitatea respectivă, aceasta fiind continuată de către vânzător și apoi de către o terță parte.

v. cumpărătorul preia și eventualele stocuri

.X. susține că nu a preluat niciunul din stocurile .X. SA, acestea rămânând în continuare la acesta din urmă, fiind absolut esențiale în continuarea activității de creștere și abatorizare.

vi. transferul de pasive aferent ramurii de activitate respective

În speță, societatea susține că nu a preluat pasivele aferente activității respective, transferul de proprietate operând strict asupra bunurilor, nu a preluat portofoliul de clienți, furnizorii și nici salariații vânzătorului bunurilor.

Curtea Europeană de Justiție a apreciat că pentru interpretarea dispozițiilor referitoare la transferul de active „trebuie examinate în mod global împrejurările de fapt care definesc operațiunea în discuție pentru a determina dacă aceasta intră în sfera noțiunii de transfer al tuturor activelor, în sensul celei de A șasea directive. În acest cadru, o importanță deosebită trebuie acordată naturii activității economice a carei continuare se urmărește”.

Mai mult, societatea susține că se omite de către organele de control fiscal faptul că vânzătorul a continuat să desfășoare activitate în clădirile achiziționate, cu ajutorul echipamentelor și utilajelor achiziționate, ceea ce exclude încă o dată posibilitatea cumpărării bunurilor în scopul efectuării unui transfer de activitate.

Astfel, după cum se menționează inclusiv în raportul de inspecție

fiscală, clădirile, utilajele și echipamentele cumpărate au fost închiriate vânzătorului .X. SA care și-a desfășurat în continuare activitatea. Ulterior, bunurile au fost folosite, în baza contractelor de închiriere de către SC .X. SRL terță parte (Contract de închiriere nr. .X./2013, Contract de închiriere nr..X./2013, Contract de închiriere nr. .X./2013, Contract de închiriere nr..X./2013). Durata pentru care au fost închiriate bunurile cumpărate, 5 ani cu posibilitate de prelungire, faptul că a fost prevăzută în conținutul lor chiria și că s-a realizat inclusiv plata acesteia, faptul că din documentele contabile ale chiriașilor/locatarilor, rezultă cu claritate că au avut activitate de creștere și abatorizare a păsărilor, sunt argumente în plus din care rezultă că bunurile vandute nu au fost folosite de către S.C. .X. SRL în scopul în care au fost folosite de către vânzător, conform destinației acestora.

De altfel, susține societatea, raportul de inspecție fiscală este contradictoriu, având în vedere că pe de o parte se afirmă că a efectuat un transfer de activitate, ceea ce presupunea desfășurarea ulterioară de către cumpărător a activității pentru care au fost inițial folosite bunurile achiziționate, iar pe de altă parte se consideră că în realitate, transferul acestor active a fost efectuat numai formal, ele fiind exploatate în continuare de către vânzătorul .X. SA, pentru desfășurarea propriei activități.

Astfel, cum a reținut în jurisprudenta sa Curtea Europeană de Justiție, nu se poate reține existența transferului de activitate dacă societatea nu a beneficiat și de posesia și utilizarea bunurilor.

Chiar și dacă între activitatea S.C. .X. SRL ca și cumpărător al bunurilor și activitatea vânzătorului ar exista anumite asemănări, ceea ce nu este însă cazul, aceasta nu ar trebui să ducă la concluzia încheierii unui transfer de activitate. În acest sens Curtea Europeană de Justiție a reținut că simpla împrejurare că activitatea prestată este similară sau chiar identică, nu permite să se concluzioneze că s-a menținut identitatea unei întreprinderi. Identitatea reiese dintr-o pluralitate de elemente care nu pot fi dissociate, precum personalul care o compune, organele sale de conducere, organizarea muncii, metodele sale de operare sau, dacă este cazul, mijloacele de operare aflate la dispoziția entității.

Prin aprecierile pe care le fac însă organele fiscale, acestea nu raportează dispozițiile normative la circumstanțele concrete ale cazului, făcând mențiuni neconforme și contradictorii cu privire la intenția societății, cumpărător al bunurilor, de a continua activitatea economică pentru care bunurile au fost utilizate inițial, cu toate că niciun element al conduitei sale și nici evidențele financiare ulterioare cumpărării bunurilor, din care rezultă natura veniturilor și sursele încasărilor, nu duc la concluzia utilizării bunurilor cumpărate pentru desfășurarea activităților în scopul cărora au fost folosite de către vânzător.

De asemenea, nu se putea face evaluarea intenției sale, cumpărătorul bunurilor, de a garanta continuarea activității economice derulată inițial de către vânzătorul bunurilor fără a fi verificată existența mai întâi a logisticii necesare, a procedurilor și a know-how-ului aferent, a autorizațiilor fără de care, prin particularitatea domeniului de activitate, bunurile nu puteau fi folosite. Numai prin analizarea și identificarea întrunirii acestor elemente se poate aprecia, de o manieră independentă, activitatea derulată inițial de cedentul bunurilor. Altfel spus, pornind de la faptul că simplul transfer al unor active nu garantează, în mod implicit, posibilitatea continuării unei activități economice, în orice situații, trebuie identificate argumente pertinente care să conducă la concluzia că primitorul bunurilor are capacitatea efectivă de a desfășura activitățile specifice ale afacerii respective.

Deși, în cazul calificării unei activități ca transfer de active, textul de lege nu pune accentul pe relevanța faptului dacă cumpărătorul este autorizat să desfășoare activitatea care i-a fost transferată, în interpretarea și aplicarea sa nu se poate face abstracție de particularitatea pe care o prezintă domeniul de activitate al vânzătorului. Astfel, mențiunile conform cărora nu prezintă importanță dacă cumpărătorul este autorizat, acoperă numai situațiile care privesc activitățile de o complexitate mai redusă, ce se supun autorizărilor generale, pe care aproape toate companiile trebuie să le aibă, însă nu și situațiile speciale pentru care este evident că societățile nu pot produce, exporta și încasa, fără parcurgerea prealabilă a unor demersuri de autorizare din partea unor organisme speciale. Cu atât mai mult, în speță apare necesară stabilirea intenției de desfășurare a activității ulterior cumpărării bunurilor, prin raportare la autorizările pe care le deținea vânzătorul, cu cât parcurgerea procedurilor pentru obținerea avizelor necesare presupunea analizarea, evaluarea întregului proces tehnologic, iar în lipsa acestora este evident că S.C. .X. SRL, cumpărător al bunurilor, nu avea capacitatea de a desfășura activitatea vânzătorului.

De altfel, vânzătorul bunurilor era singura societate din România care întrunea condițiile pentru a produce și a exporta pe piața din vest produsele, fiind singura care obținuse certificările și autorizațiile necesare. Societatea contestată nu a avut capacitatea și autorizările necesare pentru a produce și nu a vândut în nici un moment, nici anterior cumpărării bunurilor, nici ulterior, bunurile care faceau parte din obiectul de vânzare al societății cu care a tranzacționat, bunuri produse cu utilizarea clădirilor și echipamentelor vândute.

Achiziționarea unei clădiri și a unor utilaje și echipamente nu duce în mod obligatoriu, și în lipsa unor probe concludente, la concluzia existenței intenției de folosire a lor în scopul desfășurării activității inițiale pentru care au fost utilizate. O modalitate de valorificare a investițiilor făcute

prin achiziționarea de clădiri, utilaje și echipamente o reprezintă închirierea acestora, fapt care s-a și întâmplat.

În aprecierea intenției beneficiarului tranzacției de a folosi bunurile în scopurile în care au fost folosite inițial, trebuie avute în vedere interpretările Curții Europene de Justiție în Cauza C 444/10, Finanzamt Ludenscheid împotriva Christel Schriever conform căroră este necesar ca cesionarul să aibă intenția de a exploata fondul de comerț sau partea transmisă dintr-o întreprindere, iar nu doar de a lichida imediat activitatea respectivă și, după caz, de a vinde stocul. Astfel rezultă că intențiile cumpărătorului pot sau, în anumite cazuri trebuie să fie luate în considerare în contextul aprecierii globale a tuturor circumstanțelor unei operațiuni, cu condiția ca acestea să fie susținute de elemente obiective.

Orice altă interpretare a dispozițiilor referitoare la calificarea unor tranzacții ca transferuri de active și nu simple vânzări, prin neluarea în considerare a intenției părților prin raportare la contractele de închiriere încheiate și prin aprecierea globală a tuturor circumstanțelor operațiunilor, este de natură a duce la încălcarea principiului neutralității în materie fiscală.

În ceea ce privește susținerile referitoare la faptul că între societățile implicate în efectuarea tranzacțiilor de vânzare-cumpărare au existat « relații de afiliere/subordonare », societatea susține că nu este reală afirmația, neexistând nicio probă în acest sens.

Astfel, faptul că administratorul și asociatul unic al S.C. .X. SRL a îndeplinit și funcția de administrator la SC .X. SA, iar între cele două societăți a existat un asociat comun nu reprezintă operațiuni interzise de legislația comercială și fiscală din România și nu duc la concluzia existenței unor relații de subordonare între cele două societăți, vânzătoare și cumpărătoare a bunurilor, acestea fiind conform Legii societăților comerciale nr.31/1990 persoane juridice distincte, care răspund individual pentru obligațiile asumate și operațiunile contabile efectuate, inclusiv pentru modul de emiteră a facturilor și care se află în poziție de egalitate în raporturile comerciale. Societatea susține astfel că deciziile asociaților celor două societăți și acțiunile administratorului nu puteau să fie efectuate decât în scopul realizării unor rezultate financiare profitabile pentru fiecare persoană juridică, neexistând nici un motiv pentru a se lua decizii de pe poziții de subordonare.

Prin urmare, societatea consideră că îndeplinește condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, întrucât tranzacția efectuată este o operațiune impozabilă în sensul dispozițiilor art.126 din Codul fiscal, întrunește condițiile prevăzute la art.128 și art.14 lit.a) din Codul fiscal, iar potrivit principiului neutralității fiscale, SC .X. SA a colectat TVA, iar beneficiarul a dedus TVA și, pe cale de consecință, bugetul de stat nu a fost prejudiciat.

Societatea consideră că, cu excepția faptului că au fost

transmise Mai multe bunuri, niciuna din condițiile cumulative impuse de lege nu este îndeplinită. Prin urmare, societatea susține că nu se află în cazul unui transfer de active.

Totodată, organele de inspecție fiscală au susținut că tranzacția intră în sfera transferului de active, iar taxarea a fost aplicată în scopuri fiscale, astfel societatea precizează faptul că:

- vânzarea unei părți considerabile de active a fost decisă încă din .X./2009, printr-o hotărâre generală extraordinară a asociaților SC .X. SA, decizia făcând parte din planurile de reorganizare a activității vânzătorului;

- vânzătorul a fost cel care a aplicat TVA facturilor de vânzare a bunurilor, S.C. .X. SRL recepționând aceste facturi și fiind în consecință obligată să declare și să deducă TVA aferentă acestora conform prevederilor legale;

- aceleași organe de control fiscal au efectuat un control și la SC .X. SA, unde însă nu au mai încadrat tranzacția ca transfer de active, fapt ce contravine principiilor generale de drept și fiscale;

- S.C. .X. SRL a achitat integral TVA aferentă facturilor emise de către SC .X. SA, neputându-se reține în sarcina sa scopul fiscal, atât timp cât și-a onorat în întregime prețul aferent vânzării bunurilor, inclusiv TVA.

1.1.2. Dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei

A. Taxa dedusă în sumă de .X. lei

S.C. .X. SRL a evidențiat taxa dedusă în sumă de .X. lei în baza a .X. facturi emise de furnizorul SC .X. SRL, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere. Pentru a combate constatările organelor de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:

- documentele care au justificat exigibilitatea la momentul deducerii acesteia au fost facturile emise de către furnizor, pe baza situațiilor de lucrări la care acestea fac referire și a contractului între părți;

- prin cererea înregistrată la Tribunalul .X. – Secția a II-a Civilă de contencios administrativ și fiscal sub nr..X., creditoarea SC .X. SRL a solicitat instanței deschiderea procedurii de insolvență a debitoarei S.C. .X. SRL, în temeiul Legii nr.85/2006, în baza facturilor la care fac referire organele de inspecție fiscală, iar judecătorul sindic a reținut că “s-a făcut dovada că este o creanță certă, lichidă și exigibilă” și a dispus deschiderea procedurii generale de insolvență prin Sentința nr..X./2014.

Societatea susține că până la proba contrarie, hotărârea judecătorească executorie este cea mai puternică dovadă asupra situației indicate. Mai mult, susține societatea, organele de inspecție fiscală nu au indicat temeiul legal în baza căruia este sancționată o astfel de înregistrare a tranzacțiilor și nu au solicitat un punct de vedere administratorului special sau administratorului judiciar.

În mod similar, S.C. .X. SRL a evidențiat taxa dedusă în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de la furnizorul SC .X. SRL, pentru care organele de inspecție fiscală nu acordat drept de deducere.

Societatea susține că în ceea ce privește aceste prestări de servicii, din simpla analiză a situațiilor de lucrări care au stat la baza facturării se poate constata că în speță sunt aplicabile prevederile art.134 alin.(7) din Codul fiscal iar organele de inspecție fiscală fac referire la .X. facturi având aceeași valoare, inclusiv în ceea ce privește TVA, dar nu identifică care dintre acestea nu a fost luată în considerare la deductibilitatea TVA.

Lucrările de construcții ce fac obiectul acestor facturi au fost efectuate în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile, astfel cum rezultă și din obiectul contractului respectiv.

B. Dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei

S.C. .X. SRL a evidențiat taxa dedusă în sumă de .X. lei în baza unor documente, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că nu îndeplinesc condiția de documente justificative, operațiunile consemnate nefiind reale. Societatea susține că acestea reprezintă documente justificative conform prevederilor exprese ale legii și existau la momentul înregistrării tranzacțiilor, operațiunile fiind reale.

B1. TVA în sumă de .X. lei

În perioada .X./2010 – .X./2011, S.C. .X. SRL a evidențiat TVA în sumă de .X. lei în baza a .X. de facturi emise de furnizorul SC .X.SRL, pentru care a prezentat facturi, avize de însoțire a mărfii și note de intrare-recepție, documente din care rezultă obiectul și perioada de efectuare a livrărilor de bunuri, valoarea totală și modalitatea de plată, conform contractului convenit între părți.

Societatea precizează că deducerea taxei pe valoarea adăugată s-a efectuat în baza dispozițiilor art.126 din Codul fiscal și consideră că simpla achitare a facturilor emise de către furnizor reprezintă dovada realizării acordului de voință a părților în sensul derulării unui raport comercial.

Societatea consideră că, în ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la comportamentul SC .X.SRL, respectiv că nu a fost găsit la sediul declarat, nu a depus deconturi de TVA, o parte din furnizorii săi sunt societăți de tip “fantomă”, acestea nu pot constitui un temei în sancționarea sa, de altfel, susține societatea, nefiind indicat niciun temei legal de către organele de inspecție fiscală în baza căruia să i se poată aplica vreo sancțiune.

În ceea ce privește declararea ca inactivă a SC .X.SRL începând cu data de .X./2012 nu are relevanță, această dată fiind ulterioară efectuării tranzacțiilor dintre S.C. .X. SRL și SC .X.SRL, respectiv .X./2010 – .X./2011,

fiind exclusă astfel posibilitatea desfășurării unor operațiuni nereale. Totodată, societatea susține că, chiar dacă în această perioadă furnizorul ar fi avut un comportament fiscal neconform, nu se poate imputa cumpărătorului acest comportament în condițiile în care obiectul achizițiilor a fost materie primă pentru producția de furaje.

Conform jurisprudenței Curții Europene de Justiție, dreptul de deducere a TVA poate fi anulat numai în situația în care se face dovada că beneficiarul a știut sau ar fi putut să știe că furnizorul este implicat într-o fraudă fiscală în domeniul TVA sau dacă exista o practică abuzivă menită să conducă la obținerea de avantaje fiscale, situații care nu se aplică în cazul de față.

De asemenea, faptul că S.C. .X. SRL nu a declarat prin Declarațiile informative .X. achiziții de servicii de transport de la operatorii economici deținători ai mijloacelor de transport menționate pe avizele de însoțire a mărfii era întemeiat atât timp cât prețul produselor includea transportul, avizele de însoțire a mărfurilor, întocmite conform dispozițiilor legale, astfel cum au fost identificate de către organele de inspecție fiscală, constituind o dovadă în plus a realității tranzacțiilor.

B2. TVA în sumă de .X. lei

S.C. .X. SRL a evidențiat TVA în sumă de .X. lei în baza a .X. de facturi emise de furnizorul SC .X. SRL, pentru care deține documente din care rezultă obiectul și perioada de efectuare a livrărilor de bunuri, valoarea totală și modalitatea de plată, respectiv contract, facturi, note de intrare-recepție.

Societatea consideră că, în ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală în mod indirect cu privire la comportamentul SC .X. SRL, acestea nu pot constitui un temei în sancționarea sa.

În ceea ce privește declararea ca inactivă a SC .X. SRL începând cu data de .X./2012 nu are relevanță, această dată fiind ulterioară efectuării tranzacțiilor dintre S.C. .X. SRL și SC .X.SRL, respectiv .X. – .X. 2010, fiind exclusă astfel posibilitatea desfășurării unor operațiuni nereale.

Societatea precizează că deducerea taxei pe valoarea adăugată s-a efectuat în baza dispozițiilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, iar facturile au fost emise în conformitate cu dispozițiile art.155, conținând toate elementele obligatorii. Motivul pentru care nu a fost posibilă completarea rubricii referitoare la numele și datele delegatului, mijlocul de transport, data și ora expediției este opțiunea furnizorului de a transmite factura în original, prin curier. Astfel, la rubrica menționată a fost înscrisă mențiunea “.X.”, acesta fiind expeditorul facturii. Transmiterea facturii prin intermediul unei companii de curierat, în evidențele căreia se găsesc dovezile expedierii facturii către S.C. .X. SRL, nu reprezintă decât o garanție pentru certitudinea

livrării documentului și totodată o dovadă a realității tranzacțiilor.

Jurisprudența Curții Europene de Justiție, invocată mai sus, este de asemenea, aplicabilă în cazul de față.

C. Dreptul de deducere a taxei în baza unor facturi care nu îndeplinesc condițiile legale pentru a dobândi calitatea de document justificativ:

S.C. .X. SRL a înregistrat în jurnalul de cumpărări întocmit pentru lunile .X. și .X. 2011, factura nr..X./2011, din care TVA în sumă de .X. lei și factura nr..X./2011, din care TVA în sumă de .X. lei, emise de furnizorul SC .X. SRL, iar în luna .X. 2010 factura nr..X./2010, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de .X. SRL. Factura în cauză a fost stornată în luna .X. 2013, în baza facturii nr..X./2013 emisă de furnizor cu semnul minus.

Societatea susține că deducerea taxei s-a realizat pe baza exemplarului original al facturilor, care îndeplinesc toate condițiile impuse de lege, constatarea organelor de inspecție fiscală fiind aceea că s-a prezentat doar o copie a facturilor, fără a informa reprezentantul legal al societății cu privire la aceste neregularități, informație care ar fi permis și corecția acestora pe durata inspecției fiscale.

Astfel, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.107 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și ale pct.7.1 din HG nr.1050/2004.

Cu toate acestea, societatea precizează că exceptând faptul că înregistrările și declarațiile s-au făcut pe baza exemplarelor originale ale documentelor constatatoare ale tranzacțiilor, inclusiv copiile facturilor îndeplinesc condițiile pentru a fi luate în considerare la deducerea TVA. În acest sens, în Cauza C-85/95 – Reisdorf, în care s-a pus problema lipsei documentului original, Curtea Europeană de Justiție a statuat că “nu este necesar originalul facturii, fiind suficientă și copia acesteia. Art.18 (1) (a) și art.22 (3) din Directiva a VI-a impune statelor membre să considere documente justificative nu numai factura în original, ci orice alt document care ține loc de factură și îndeplinește condițiile în cauză”.

Mai mult, cu privire la toate susținerile inserate în raportul de inspecție fiscală conform căroră nu poate fi aprobată deducerea taxei pe valoarea adăugată pentru anumite tranzacții neexistând documente justificative, trebuie avute în vedere aprecierile doctrinare și jurisprudențiale potrivit căroră nu este necesar ca documentele justificative să conțină toate informațiile prevăzute de actele normative naționale.

D. Dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției de servicii de închiriere

S.C. .X. SRL a exercitat în perioada .X. 2010 – .X. 2012 dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă achiziției de servicii de închiriere, în baza facturilor emise de .X. SRL.

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală, societatea precizează că:

Contractul de închiriere a fost încheiat și în scopul realizării de operațiuni taxabile, în condițiile în care compania nu beneficia de imobile/locații care să corespundă și să satisfacă necesitățile de ordin economic, al relațiilor de afaceri, de marketing, de management și în cele din urmă de imagine a companiei în ansamblu iar de această locuință de serviciu a beneficiat un salariat din management.

În ceea ce privește nerespectarea dispozițiilor specifice din Legea nr.114/1996 a Locuinței, invocată de organele de inspecție fiscală, respectiv a limitei de suprafață în ceea ce privește o locuință de serviciu sau un spațiu de protocol, societatea susține că organele de inspecție fiscală trebuiau să se raporteze concret la aceste suprafețe și să determine suprafața permisă de lege, pentru care TVA este considerată deductibilă.

E. Dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției de servicii de consultanță

S.C. .X. SRL a exercitat în perioada .X. 2011 – .X. 2011 dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă achiziției de servicii de consultanță, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu există documente justificative.

Societatea susține că aceste prestări de servicii reprezintă operațiuni reale a căror executare efectivă a fost susținută de nevoia de dezvoltare a societății și de consiliere în vederea creșterii profitabilității și atingerii obiectivelor propuse, precum și pentru a accesa fonduri europene nerambursabile și care constau în prezentări, proiecte de fezabilitate, întâlniri având ca obiect prezentarea acestora.

În plus, societatea susține că este de notorietate competența prestatorului serviciilor în domeniul în care S.C. .X. SRL își desfășoară activitatea, acesta oferind în principal soluții integrate de finanțare, modelare financiară, tehnologie și proiectare pentru ferme și fabrici.

Totodată, societatea susține că înregistrarea și declararea acestor operațiuni comerciale s-a realizat în baza documentelor justificative originale.

F. Dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă unor facturi pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că au fost emise de un contribuabil inactiv

S.C. .X. SRL a evidențiat TVA în sumă de .X. lei în baza a .X. de

facturi emise de furnizorul SC .X. SRL, contribuabil care a fost declarat inactiv începând cu data de .X./2009, înregistrarea în scopuri de TVA fiind anulată începând cu data de .X./2009.

Societatea invederează faptul că SC .X. SRL a depus în această perioadă toate declarațiile impuse de lege.

Mai mult, chiar dacă a fost listată la un moment dat, justificat sau nu, pe lista companiilor inactive, nu se are în vedere faptul că această situație a fost ulterior modificată chiar de S.C. .X. SRL, care în luna .X. 2012, în momentul în care a avut posibilitatea de a verifica/lua la cunoștință de această listare, a stornat taxa dedusă eronat, prin urmare consideră că nu a prejudiciat bugetul de stat.

De asemenea, societatea susține cu privire la situația declarării inactive a furnizorului, faptul că în perioada 2009 – 2010, S.C. .X. SRL, în calitate de beneficiar al serviciilor, nu a avut posibilitatea verificării furnizorului, neexistând un program informatic sau o evidență a societăților inactive, astfel că singura responsabilă pentru eroarea făcută este societatea emitentă a facturii. Programul informatic a fost actualizat cu date din Registrul contribuabililor inactivi în .X. 2012, astfel că a procedat la corectarea deducerii taxei pe valoarea adăugată prin decontul de taxă aferent lunii .X. 2012.

G. Înregistrare TVA mai mare cu .X. lei

Organele de inspecție fiscală au reținut, în fapt, că S.C. .X. SRL a achiziționat în perioada verificată autoturisme, pentru care nu au fost aplicate limitările speciale ale dreptului de deducere, înregistrând eronat TVA dedusă mai mare cu .X. lei decât limita stabilită conform prevederilor legale.

Achizițiile în cauză respectă prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, autoturismele fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, fiind autovehicule care corespund și satisfac necesitățile de ordin economic, al relațiilor de afaceri, de marketing și de vânzări, precum și de imagine a companiei în ansamblu, fiind folosite inclusiv la deplasarea persoanelor implicate în conducerea și administrarea companiei, precum și pentru parteneri de afaceri atât în țară, cât și în străinătate în deplasările aferente întâlnirilor efectuate în interesul companiei (reuniuni, conferințe, târguri, expoziții), dar și în deplasările personalului companiei în vederea promovării produselor acesteia și creșterii vânzărilor.

În ceea ce privește limitările speciale ale dreptului de deducere prevăzute de legiuitor la art.145 alin.(1), societatea precizează că autovehiculele au fost utilizate atât pentru deplasarea personalului la și de la locul de desfășurare a activității, dar și de către persoanele responsabile cu vânzarea bunurilor produse sau comercializate de către companie, S.C. .X. SRL având câteva zeci de puncte de lucru prin care își desfășoară

activitatea, pe o rază considerabilă față de sediul central.

Utilizarea autovehiculelor se făcea pe baza procedurilor interne ale companiei, existând detalieri corespunzătoare asupra modalității de utilizare a acestora, iar parte din autovehiculele expres menționate de către organele de control fiscal au fost închiriate către terțe companii, producând astfel venituri corespunzătoare cheltuielilor înregistrate cu acestea.

În al doilea rând, susține societatea, o eventuală neaplicare corespunzătoare a limitelor de deducere a TVA trebuia să aibă drept consecință nu anularea în întregime a TVA dedusă cu privire la autoturismele achiziționate, ci stabilirea cuantumului TVA care a fost dedusă peste limitele prevăzute de lege și aplicarea sancțiunilor numai prin raportare la acesta.

Astfel, în perioada .X. 2010 – .X. 2013, în urma unor contracte de leasing financiar au fost achiziționate Mai multe autoturisme. În luna .X./2013 au fost achiziționate patru autoturisme de la .X. pentru care prin raportul de inspecție fiscală contestat s-a exclus în întregime dreptul de deducere deși deducerea trebuia să se limiteze la 50%, acest procent reprezentând deducerea acceptată. De altfel, situația este identică și pentru avansul la cele patru contracte plătit în perioada .X. 2012 – .X. 2013, pentru care se limitează dreptul de deducere a TVA cu 50%.

H. Dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei

S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției de imobilizări corporale – utilaje și echipamente pentru producția agricolă, organele de inspecție fiscală menționând că acestea nu au fost utilizate în folosul operațiunilor proprii.

Societatea invederează faptul că în cazul achizițiilor respective au fost întrunite condițiile prevăzute de art.145 alin.(2) din Codul fiscal, toate echipamentele fiind achiziționate în strânsă legătură cu obiectele de activitate ale societății și în scopul desfășurării acestora, la momentul dobândirii lor, fiind apreciată ca oportună și ca o potențială sursă de creștere a profitabilității desfășurarea activității de închiriere a acestor echipamente.

Analiza avantajelor pe care le-ar fi produs desfășurarea unei astfel de activități economice a fost făcută prin raportare la condițiile de piață, la cererea și oferta de pe piața internă și internațională din perioada în care s-a luat decizia respectivă. Prin urmare, s-a considerat în acel moment oportună desfășurarea unei astfel de activități și chiar și faptul că la un moment ulterior societatea ar fi considerat că nu mai este rentabilă desfășurarea unei anumite activități, nu poate conduce la presupunerea că achizițiile nu au fost făcute în scopul realizării operațiunilor taxabile, societatea fiind obligată să își achite ratele la aceste echipamente, conform contractelor încheiate.

Societatea menționează că organele de inspecție fiscală fac referire la faptul că nu s-au înregistrat operațiuni precum: producție de cartofi, închiriere utilaje, servicii de plantare, sortare, decojire, depozitare cartofi etc, în perioada .X./2009 – .X./2010, fără a face nicio analiză a activității anterioare a societății, începând cu anul 2007 al achiziționării echipamentelor. Mai mult, susține societatea, cu ocazia inspecțiilor fiscale desfășurate în perioada 2007 – 2009 nu s-a constatat nicio neregulă referitoare la achiziționarea acestor utilaje.

I. Dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei

S.C. .X. SRL și-a exercitat, în perioada .X. – .X./ 2010, dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă unor achiziții de bunuri « .X. » de la SC .X. SRL .X.. În luna .X. 2010 toate facturile de livrare de bunuri au fost stornate în baza a .X. facturi emise cu semnul minus de SC .X. SRL.

Societatea invederează faptul că aceste tranzacții și deducerea taxei pe valoarea adăugată au fost efectuate cu respectarea condițiilor prevăzute de art.145 alin.(2) din Codul fiscal, operațiunile fiind reale. Faptul că facturile emise nu au completate datele privind numele, datele delagatului, mijlocul de transport, data și ora expediției nu conduc la concluzia inexistenței operațiunilor sau utilizării lor în alt scop.

Achizițiile de produse au fost efectuate cu respectarea dispozițiilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, nefiind necesară prezentarea unor documente justificative, iar tipul de produs achiziționat a fost necesar pentru desfășurarea activității societății.

Mai mult, facturile emise pentru produsele achiziționate au fost stornate, produsele fiind returnate, pe baza acordului intervenit între părți, astfel că nu s-a cauzat niciun prejudiciu bugetului de stat.

Înregistrarea și declararea acestor operațiuni comerciale s-au realizat, de asemenea, în baza documentelor justificative originale, astfel cum acestea au fost întocmite la momentul respectiv.

J. Dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei

S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei în baza unui document emis de SC .X. SRL, neînregistrată în scopuri de TVA.

În fapt, furnizorul a stornat în aceeași perioadă fiscală factura emisă eronat și a emis una corectă, fiind îndeplinite regularizările necesare.

Societatea susține că această situație nu a fost cauzată de ea, care și-a achitat cu bună credință obligațiile, plătind sumele solicitate prin documentul justificativ. În plus, având în vedere volumul mare de activitate, numărul mare al partenerilor contractuali, clienți și furnizori, și frecvența efectuării plăților, societatea susține faptul că se afla în imposibilitatea

cercetării fiecărui client în parte, cu atât Mai mult cu cât relațiile comerciale presupun înainte de toate încrederea reciprocă acordată de partenerii de afaceri.

1.1.3 Dreptul de deducere a TVA în baza unor facturi reprezentând « avansuri » sau « c/val conform contract »

S.C. .X. SRL și-a exercitat în perioada verificată dreptul de deducere a TVA în baza unor facturi reprezentând « avansuri » sau « c/val conform contract », pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu a justificat conținutul economic al operațiunilor în cauză, nefiind urmate de achiziții de bunuri sau prestări de servicii.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală societatea susține că:

a) dreptul de deducere nu se naște la data la care l-a exercitat contribuabilul

În sprijinul acestei afirmații societatea invocă prevederile art.128 alin.(1), art.129 alin.(1), art.134² alin.(1) și alin.(2), art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct.16¹ alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data de 30.12.2009 și ulterior.

Astfel, societatea susține că exigibilitatea TVA intervine la data emiterii unei facturi, în cazul în care anterior plății avansului s-a emis o factură pentru acesta, înainte de data la care intervine faptul generator, iar dreptul de deducere al TVA ia naștere în momentul exigibilității taxei.

Pe cale de consecință, încadrarea de către organele de inspecție fiscală a excepției privind exigibilitatea TVA aferente avansurilor, și corelativ, a nașterii dreptului de deducere pe lit.b) a art.134², nu ține cont de prevederile legale în materie.

Pentru claritate, art.134² lit.b) privește punctual situația în care avansurile au fost încasate/plătite de către un furnizor/cumpărător fără a fi emise facturile corelative, moment în care colectarea/deducerea TVA devine opozabilă ambelor părți ale tranzacției, respectiv ipoteza prevăzută în clar de art.155 alin.(1) din Codul fiscal, până la data de .X./2012, respectiv art.155 alin.15, din același act normativ, după data de .X./2013.

În mod evident, Codul fiscal recunoaște pe cale de excepție două situații care coexistă și au coerența cronologică, ele completându-se reciproc, în materia exigibilității taxei și nașterii corespunzătoare a dreptului de deducere, respectiv emiteria facturii pentru avans, moment în care taxa devine exigibilă/se naște dreptul de deducere - art.134² (2) lit.a) și lit.b) – plata efectivă a unui avans, făcută în absența unei facturi emise de către furnizor, pentru care furnizorul are obligația de a emite factura conform

art.155 alin.(1)/ alin.(15) mai sus invocat, moment în care intervine punctual faptul generator identificat în art.134² (2) lit.b) – data la care se încasează/plătește avansul.

Societatea consideră că ar fi absurd ca una dintre aceste ipoteze să fie exclusă, fiind complementare, ambele putând da data certă nașterii dreptului de deducere. Acestea reprezintă doar două momente distincte ale exigibilității taxei, anterior momentului intervenției faptului generator, care se exclud însă reciproc, condiționat de efectuarea plății avansului în prezența sau în absența facturii.

În concluzie, condiția pentru aplicarea dreptului de deducere de către contribuabil în conformitate cu legea, susține societatea, este strict respectarea art.146, dreptul de deducere născându-se exclusiv în baza acestuia, indiferent dacă avansul este plătit sau nu, indiferent dacă acesta este regularizat sau nu. Aceste două aspecte, respectiv plata și/sau regularizarea, sunt aspecte ce prin natura lor se nasc după exercitarea dreptului de deducere, nu concomitent.

b) regularizarea taxei deduse, urmare a facturilor de stornare, s-a efectuat în lipsa facturii integrale pentru contravaloarea bunurilor/serviciilor :

Societatea invocă prevederile art.138 alin.(1) și pct.20 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizând că atunci când a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, se va emite o factură de storno.

Ajustarea bazei de impozitare, în baza facturii de stornare, are ca și consecință firească ajustarea TVA.

Societatea susține că prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală nu au aplicabilitate în cauză și sunt în contradicție cu prevederile exprese ale Codului fiscal, respectiv art.138, privind regularizarea bazei de impozitare.

Astfel, societatea susține că nu se poate reține faptul că regularizarea facturilor de avans se face exclusiv la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii, pentru că această susținere echivalează de drept cu prezumția că orice factură de avans este urmată de o livrare de bunuri/prestare de servicii, ceea ce este o perspectivă economică care sugerează că raporturile comerciale ar fi 100% sigure și oricărei facturi de avans i-ar corespunde livrarea/prestarea corelativă.

Însă, Codul fiscal, contrar opiniei organelor de inspecție fiscală, prevede prin art.138 și regularizarea bazei de impozitare pentru cazurile când, după facturarea unui avans, intervine ipoteza mai puțin fericită, dar

foarte prezentă în orice viață economică normală, când nu mai are loc livrarea bunurilor/prestarea serviciilor.

Cu toate acestea, pentru claritate, societatea face următoarele precizări în ceea ce privește motivul concret pentru care prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală în stabilirea neconformității nu sunt admisibile, iar după .X./2013, nici legale:

Sediul materiei pentru textul de lege invocat de organele de inspecție fiscală, respectiv Titlul VI, pct.69, alin.3 (în vigoare până la data de .X./2012, pct.72 alin.(2) (în vigoare începând cu data de .X./2013) din Normele Metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, este art.155 din Codul fiscal, respectiv Facturarea.

Unicul rol al Normelor Metodologice, pct.69, invocat de organele de inspecție fiscală, este de a stabili cum se întâmplă lucrurile, respectiv procedura legală, prin care se stornează o factură de avans căreia îi corespunde o factură ulterioară fiscală, având în vedere că pentru aceleași bunuri/servicii nu pot fi emise două facturi fiscale. Societatea consideră că aceasta este definiția stornării pentru situația invederată.

Societatea consideră că pct.69 din Norme nu este, și de altfel nici nu poate fi, forța juridică fiind net inferioară, de a anula efectele art.138 din Codul fiscal sau de a suprima situația facturilor de avans neurmărite de livrări/prestări, ci de a oferi reglementarea legală unei situații fiscale concrete când două facturi se emit succesiv pentru aceleași bunuri/servicii.

Cu toate acestea, făcând abstracție de cele de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora pct.69, respectiv pct.72 alin.(2) (în vigoare începând cu data de .X./2013) nu mai sunt aplicabile deloc, nici cu titlu general de procedură, în speță, la data invocată de .X./2013, acest punct din Norme făcea aplicarea art.155 alin.(14). Ca și în cazul precedent, organele de inspecție fiscală nu au indicat integral textul de lege aplicat și nici cel citat, deoarece în continuarea punctului 72, parte nepreluată de organele de inspecție fiscală se pre.X. că *“În cazul operațiunilor pentru care baza impozabilă este stabilită în valută, la regularizare se vor avea în vedere prevederile art.139¹ din Codul fiscal și ale pct.22”*.

Așadar, constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora factura de stornare nu a avut justificare legală, întrucât *“stornarea avansului nu a fost consecința emiterii unei facturi pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii”*, sunt în contradicție cu textele legale aplicabile speței.

În concluzie, susține societatea, singura bază legală și aplicabilă în speță pentru reducerea bazei de impozitare este art.138 și dispozițiile de aplicare din Normele Metodologice aferente acestui articol, așadar, regularizarea facturilor de avans înregistrate de către S.C. .X. SRL s-a

efectuat în mod legal, în baza facturilor de stornare a avansurilor recepționate, emise conform dispozițiilor legale.

c) dacă nu s-au emis după stornare facturi pentru contravaloarea integrală a bunurilor/serviciilor, respectiv nu au avut loc livrări/prestări, atunci nu au avut loc operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei:

Societatea susține că, așa cum a arătat și la pct.b), nu orice factură de avans are ca și consecință economică, fiscală sau juridică, o livrare de bunuri/prestare de servicii.

Motivarea organelor de inspecție fiscală are caracter general, cu referință la art.128 alin.(1) și art.129 alin.(1), privind ipotezele clasice de derulare a raporturilor economice, și devalorizând prevederile cu caracter de excepție ale Codului fiscal, așa cum este prevăzut la art.134¹.

Societatea precizează că în speța de față se află punctual în excepțiile prevăzute de lege, așa cum a mai precizat și anterior, fiind incidente dispozițiile art.134² alin.(2) lit.a), față de care aprecierea cu caracter general că nu a intervenit faptul generator și operațiunea nu este cuprinsă în sfera de aplicare a taxei nu își găsesc aplicabilitatea.

Totodată, societatea susține că nu este posibilă admiterea motivării prin care sunt invocate prevederile art.128 alin.(1) și art.129 alin.(1), întrucât excepția aici nu privește principiul de deducere normal al livrării de bunuri/prestării de servicii, ci pe excepție faptul generator este dezlegat de livrarea de bunuri/prestarea de servicii ulterioară.

Societatea invocă prevederile art.145 din Codul fiscal și precizează că operațiunea inițială de emiterre/înregistrare a unei facturi de avans este o operațiune destinată taxării, evident efectuată în scop de operațiune taxabilă, dar cum nu tot ce se previzionează se și întâmplă, sunt situații concrete în care operațiunea nu mai are loc, iar acest aspect nu înseamnă că dreptul de deducere nu a fost exercitat legal și în scopul unei operațiuni destinate taxării. Codul fiscal recunoaște acest aspect și îl tratează corect, pe cale de excepție.

Înregistrarea și declararea acestor operațiuni comerciale s-a efectuat în baza documentelor justificative originale, așa cum acestea au fost întocmite la momentul respectiv.

Punctual, față de constatările organelor de inspecție fiscală în ce privește:

- A. Taxa dedusă în sumă de .X. lei,
- B. Taxa dedusă în sumă de .X. lei,
- C. Taxa dedusă în sumă de .X. lei,
- D. Taxa dedusă în sumă de .X. lei,

cu mențiunea că facturile emise și stornate, invocate, corespund în fapt livrărilor de bunuri efectuate între doi operatori economici, conform facturilor finale în cuprinsul cărora sunt stornate aceste facturi de avans, raporturi economice derulate în baza colaborării cadru dintre părți, de care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont.

Societatea susține că a respectat prevederile art.134² alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, pct.16¹ din Normele Metodologice, art.145 și art.146 iar stornarea facturilor și modificarea/regularizarea bazei de impozitare s-a exercitat legal, conform art.138 alin.(1) pct.20 din Normele Metodologice. De asemenea, pentru clarificare, societatea face trimitere la punctele a), b) și c) de mai sus.

Totodată, având în vedere o analiză .X. generală asupra actelor administrative contestate, societatea precizează că derularea activității sale impune o strânsă colaborare cu instituțiile bancare, respectiv prin credite, iar derularea unui credit bancar, mai ales a unui credit privind capitalul de lucru, presupune obligatoriu prezentarea unei facturi de avans către bancă pentru deblocarea plății către furnizorul respectiv. Societatea prezenta toate facturilor de avans și contractele aferente în bancă, obligatoriu pentru plata ulterioară, față de numărul facturilor de avans înregistrate din această cauză, facturile de avans invocate de organele de inspecție fiscală reprezentând un procent provizoriu, fiind irelevant în conduita economică a operatorului, mai ales că necesitatea acestora era o cerință externă, impusă de o instituție bancară, nu de S.C. .X. SRL, dar în același timp conform prevederilor legale aplicabile.

De asemenea, societatea susține că, în virtutea principiului neutralității, bugetul de stat nu a fost prejudiciat, indiferent de momentul deducerii, întrucât un beneficiar a dedus, iar un furnizor a colectat. Totodată, Codul fiscal nu prevede un termen fix pentru intervalul de timp între data emiterii unei facturi de avans și data emiterii unei facturi de stornare pentru respectivul avans, în mod logic, întrucât constrângerile economice din derularea raporturilor economice nu permit aducerea la numitor comun a unei perioade fixe de stornare, aceste tranzacții fiind dinamice nu fixe, prin natura lor, neexistând certitudinea momentului când se vor realiza.

Întrucât nu există termen legal între data emiterii unei facturi de avans și data la care se naște obligația de stornare a acestei facturi, și, dreptul de deducere fiind exercitat legal, dreptul de stornare fiind exercitat legal, nu există o creanță certă, lichidă și exigibilă, deci inclusiv scadența, nu există o creanță ca atare. Astfel, societatea susține că, având în vedere că nu există nicio obligație datorată bugetului de stat, pe cale de consecință, rezultă că nici accesoriile unei astfel de creanțe nu pot fi născute, respectiv datorate. Astfel, asupra unei creanțe inexistente/nescadente nu se pot calcula penalități de întârziere și/sau dobânzi/majorări de întârziere.

Societatea susține că nu există temei legal pentru a exclude de la deducere sumele pentru care se exercită dreptul de deducere pentru avansuri care ulterior sunt facturate/stornate, indiferent dacă au fost sau nu încasate/plătite.

Societatea subliniază că înregistrarea și declararea acestor operațiuni comerciale s-a efectuat în baza documentelor justificative originale, așa cum acestea au fost întocmite la momentul respectiv.

1.2. Taxa pe valoarea adăugată colectată

A. Taxa colectată în sumă de .X. lei

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, S.C. .X. SRL nu a cuprins în baza de impozitare a TVA avansurile încasate de la SC .X. SRL, având drept consecință diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectate cu suma de .X. lei, din care .X. lei taxa colectată aferentă lunii .X./2012 și .X. lei taxa aferentă lunii .X./ 2013, fără a prezenta însă niciun temei legal.

Faptul că înregistrarea și declararea acestor operațiuni comerciale s-a efectuat în baza documentelor justificative originale, așa cum acestea au fost întocmite la momentul respectiv, mențiunile legale prevăzute la cap1.1.3 de mai sus sunt valabile în aceeași măsură și în situația prezentului capitol.

B. Taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, S.C. .X. SRL a declarat o livrare intracomunitară în valoare de .X. lei către firma .X., fără a prezenta documente legal întocmite din care să rezulte că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv că bunurile au ajuns în alt stat membru, inspecția fiscală stabilind că locul livrării produselor este în România.

Societatea susține că livrarea intracomunitară către beneficiar s-a efectuat în mod legal în baza CMR-urilor completate cu respectarea dispozițiilor Convenției referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR) din .X. ("Convenție").

În acest sens, conform art.10 alin.(1) lit.b) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.2222/2006, privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) – lit.i), alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, articol invocat de organul de inspecție fiscală în susținerea mențiunilor din Raportul de inspecție fiscală, că scutirea de TVA se face în baza documentului care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, documente existente, emise și înregistrate în

contabilitatea S.C. .X. SRL, prezentate în cazul tuturor tranzacțiilor. Societatea precizează că documentul de care face vorbire textul de lege este scrisoarea de trăsură, document specificat în legislație și uzanțe precum art.4, art.6 alin.(1) și art.12 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv CMR-ul.

Astfel, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu combat existența acestor documente, ci veridicitatea conținutului lor, în cazul CMR-urilor invocând lipsuri neesențiale de formă și neimpuse ca obligatorii de lege.

Față de constatarea organelor de inspecție fiscală, societatea precizează faptul că CMR-urile prezentate conțin toate elementele necesare și suficiente pentru a demonstra livrarea intracomunitară de produse. Mai mult, CMR-urile cuprind clauze de interes pentru părți și nu clauze de natură fiscală.

De asemenea, societatea susține că, părțile pot insera în scrisoarea de trăsură orice altă indicație pe care acestea o consideră utilă.

Față de prevederile art.6 din Convenție, dar și de uzanțele comerciale, toate CMR-urile pentru operațiunile comerciale intracomunitare îndeplinesc în totalitate condițiile enunțate și au fost prezentate organelor de inspecție fiscală.

Societatea precizează că nu se face nicio referire în Convenție la:

- obligativitatea indicării datei și orei sosirii vehiculului la locul livrării;

- numele șoferilor;

- ora plecării după descărcare;

elemente la care fac referire organele de inspecție fiscală și pentru lipsa cărora apreciază că bunurile nu fac obiectul unei livrări intracomunitare.

Condiția prevăzută de dispozițiile legale la art.143 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal pentru a beneficia de scutirea de TVA este că bunurile să fie expediate sau transportate într-un stat membru, iar în speță, având în vedere că rubrica rezervată locului expedierii produselor conține locul de destinație, prin menționarea denumirii societății și a datelor de identificare ale acesteia, respectiv adresa completă, cod TVA, în mod evident bunurile nu doar că au părăsit teritoriul României, dar au și ajuns pe teritoriul unui stat european și au fost recepționate de către destinatarul acestora. Această împrejurare naște obligații, în continuare, exclusiv în sarcina cumpărătorului/destinatarului.

Societatea susține că, după cum se poate observa din CMR-urile anexate la raportul de inspecție fiscală, rubrica .X. conține date clare privind locul de destinație a bunurilor prin faptul că recepția s-a realizat de către un reprezentant al societății .X., dovada fiind aplicarea ștampilei

societății și semnătura acestuia. Societatea invederează faptul că semnătura nu trebuie să fie descifrabilă, pentru aceasta existând mențiunea « nume în clar ».

Prin aplicarea ștampilei și semnarea documentului de transport – CMR-ul – atât de către transportator cât și de către destinatarul produselor, societatea consideră că a fost îndeplinită condiția impusă de art.10 alin.(1) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2222/2006.

În speța de față, societatea susține că este binecunoscut că livrarea srotului de soia către .X., care provine în principal din .X. se face prin portul .X. și de aici pe cale terestră în .X., S.C. .X. SRL desfășurând nenumărate astfel de operațiuni, făcând parte din obiectul său principal de activitate. De altfel, precizează societatea, tranzacția a fost declarată de către partenerul contractual conform prevederilor naționale și europene (declarația .X.), fapt ce certifică încă o dată destinația mărfii. De asemenea, tranzacția a fost înregistrată corespunzător și la furnizorul S.C. .X. SRL, companie internațională în domeniul comerțului cu cereale.

Prin remiterea CMR-urilor completate în mod valabil, corect și complet, date clare privind livrarea bunurilor, S.C. .X. SRL a făcut dovada că bunurile au părăsit teritoriul României și că acestea au ajuns în alt stat membru cu consecința exonerării S.C. .X. SRL de la plata obligațiilor fiscale suplimentare stabilite în sumă de .X. lei și a penalităților aferente.

C. Taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, S.C. .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă factura externă (invoice) nr..X./2012 emisă de .X., în valoare de .X. lei, fără a evidenția atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor.

Societatea invederează faptul că operațiunea este supusă taxării inverse și influența asupra TVA este zero. Operațiunea a avut ca obiect servicii financiare prestate în favoarea S.C. .X. SRL, pentru obținerea unei finanțări necesare în derularea activității societății, înregistrarea și declararea realizându-se în baza documentelor justificative originale, astfel cum acestea au fost întocmite la momentul respectiv și prezentate inclusiv băncii la momentul la care plata prestației a fost efectuată, conform practicii industriei bancare referitoare la efectuarea plăților externe. În acest sens, susține societatea, este și jurisprudența CEJ. Astfel, prin Hotărârea CEJ, dată în cauza Ecotrade, s-a statuat că în cazul operațiunilor de taxare inversă, sub nicio formă nu poate fi anulat dreptul de deducere al TVA cu consecința doar a colectării TVA, deoarece tranzacția este neutră din punct de vedere al TVA datorată bugetului de stat, indiferent de condițiile de formă sau de fond al tranzacției.

Astfel, în Hotărâre se stipulează faptul că în situația în care organul fiscal constată că beneficiarul datorează TVA ca și consecință a prestației, atunci nu poate fi anulat dreptul de deducere, chiar dacă există cerințe de formă neîndeplinite. Nu ar putea exista nici suspiciunea riscului pierderii de venituri fiscale pentru statul membru respectiv, din moment ce *“în cadrul aplicării sistemului de taxare inversă, nicio sumă nu este datorată, în principiu, la bugetul public”*. Prin urmare chiar dacă nedeductibilitatea cheltuielii ar conduce la ideea neefectuării serviciilor, nu ar exista temei legal pentru impunerea la plată a TVA colectată, deoarece nu există bază impozabilă pentru această taxă colectată.

2. Perioada .X./2013 – .X./2013

2.1. Taxa pe valoarea adăugată deductibilă

A. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că, S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în valoare de .X. lei aferentă bunurilor de natura terenurilor, precum și a unor bunuri de natura clădirilor și construcțiilor, respectiv cabină poartă, rețea alimentare cu apă, magazin, care au fost facturate de SC .X. SA în regim normal de taxare.

În baza contractelor de vânzare cumpărare prezentate organelor de inspecție fiscală, S.C. .X. SRL a achiziționat bunuri imobile de la SC .X. SA, bunuri pentru care au fost emise facturi în regim normal de taxare.

Transferul dreptului de proprietate al bunurilor către S.C. .X. SRL s-a realizat în conformitate cu dispozițiile contractelor de vânzare-cumpărare perfectate în acest sens. Din punct de vedere al dispozițiilor Codului fiscal acest transfer de proprietate se încadrează în categoria operațiunilor impozabile conform art.126 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru care societatea consideră că și-a exercitat în mod legal și corect dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

În acest sens, societatea susține că nu poate fi reținută justificarea organelor de inspecție fiscală în sensul că operațiunile desfășurate de .X. SA și S.C. .X. SRL, în ceea ce privește transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor de natura terenurilor, precum și bunurilor de natura clădirilor și construcțiilor, reprezintă un transfer parțial de active între două persoane impozabile, operațiune care nu constituie livrare de bunuri și în consecință nu intră în sfera de aplicare a TVA, astfel cum este definit prin dispozițiile art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, așa cum în mod detaliat a fost prezentat la pct.1.1.1 din contestație.

De altfel, susține societatea, organele de inspecție fiscală au catalogat livrarea bunurilor imobile de la .X. SA către S.C. .X. SRL ca fiind un transfer al afacerii, fără a indica în acest sens niciun temei legal.

Societatea consideră că posibilitatea și intenția de a continua aceeași activitate nu reprezintă temei legal în baza căruia organele de inspecție fiscală să procedeze la încadrarea operațiunii ca fiind transfer de active. Astfel, precizează societatea, așa cum rezultă și din documentele justificative prezentate, în mod legal bunurile imobile au fost transferate către S.C. .X. SRL, cu respectarea termenilor și condițiilor contractelor de vânzare-cumpărare autentificate.

Societatea susține că mențiunile contradictorii ale organelor de inspecție fiscală precum intenția S.C. .X. SRL de a continua aceeași activitate și în realitate, transferul acestor active a fost realizat numai formal, ele fiind exploatate în continuare de către vânzătorul .X. SA , pentru desfășurarea propriei activități, nu sunt de natură a recalifica vânzarea de bunuri intervenită între părți.

B. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă unor facturi de avans vânzări active, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu a avut justificare legală.

Societatea invocă prevederile art.134² alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și precizează că vânzarea de active considerată de către părți la momentul emiterii facturii de avans, pe baza contractului intervenit între acestea asupra transferului dreptului de proprietate, nu s-a mai realizat datorită faptului că banca care deținea anumite sarcini asupra bunurilor în cauză, nu și-a exprimat acordul asupra acestei vânzări, fapt ce a generat ulterior și stornarea facturii în cauză.

În analiza acestei situații, societatea precizează că, mențiunile făcute la capitolele anterioare, respectiv pct.1.1.3. sunt aplicabile, și de asemenea, înregistrarea și declararea acestor operațiuni comerciale realizându-se în baza documentelor justificative originale, astfel cum acestea au fost întocmite la momentul respectiv.

C. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

Organele de inspecție fiscală au reținut, în fapt, că S.C. .X. SRL a achiziționat în perioada verificată autoturisme, pentru care au constatat că nu a aplicat limitările speciale ale dreptului de deducere, înregistrând eronat TVA dedusă mai mare cu .X. lei decât limita stabilită conform prevederilor legale.

Achizițiile în cauză respectă prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, autoturismele fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, fiind autovehicule care corespund și satisfac necesitățile de ordin economic, existând documente relevante care să fundamenteze această situație.

În analiza acestei situații, societatea precizează că, mențiunile făcute la capitolele anterioare, respectiv pct.1.1.2.G sunt aplicabile, și de asemenea, înregistrarea și declararea acestor operațiuni comerciale realizându-se în baza documentelor justificative originale, astfel cum acestea au fost întocmite la momentul respectiv.

3. Dobânzi și penalități de întârziere

Societatea precizează că obiectul contestației este anularea integrală a actelor administrative contestate, atât în ceea ce privește obligațiile fiscale principale, cât și în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii, și care urmează soarta principalului, conform principiului general de drept « accesorium sequitur principale », consacrat de art.47 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, societatea solicită în temeiul art.47 alin.(2) din Codul de procedură fiscală anularea actelor administrative emise, inclusiv decizia de impunere, cu privire la obligațiile fiscale accesorii.

Mai mult, în ceea ce privește deciziile fiscale accesorii, se impune desființarea actelor administrative contestate și din prisma modalității de calcul a acestora, care nu individualizează în mod concret și corect aplicarea acestora, considerând în același timp și faptul că decontul cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare a fost soluționat cu întârziere, compensarea legală intervenind între accesoriile reciproce.

Astfel, sunt stabilite termene obligatorii în care organele fiscale au obligația de a răspunde solicitării de decontare a TVA și de a efectua raportul de inspecție fiscală, acestea trebuind să se încadreze în termenul imperativ stabilit de lege, calculat de la primirea solicitărilor de soluționare a deconturilor de TVA, orice depășire a acestuia care duce la calculul unor accesorii pentru eventualele nereguli calculate, neputând fi reținute în sarcina societății. De fapt, de la acest termen curg accesoriile datorate de către organele fiscale ca urmare a nesoluționării în termen a cererii respective.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, au constatat următoarele:

Față de TVA dedusă, evidențiată și declarată de S.C. .X. SRL pentru perioada .X./2009 – .X./2013, în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA cu drept de deducere în sumă de .X. lei, mai puțin cu .X. lei, astfel:

1.1.1. În perioada verificată, S.C. .X. SRL a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unor operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei.

Astfel, în perioada .X. 2012 – .X. 2013, S.C. .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări un număr de .X. de facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și operațiuni scutite de taxă în valoare de .X. lei, emise de SC .X. SA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că între cei doi operatori economici există relații de afiliere, administratorul și asociatul unic al S.C. .X. SRL, d-nul .X. îndeplinind în perioada verificată și funcția de administrator al SC .X. SA.

Totodată, până la data de .X./2013, data cesiunii părților sociale către .X., o cota de .X.% din capitalul social al S.C. .X. SRL a fost deținută de asociatul .X., care deține și o cotă de .X.% din capitalul social al SC .X. SA.

Din analiza documentelor prezentate, s-a constatat că obiectul tranzacțiilor înscrise în facturile emise de SC .X. SA către S.C. .X. SRL a fost reprezentat de bunuri imobile în valoare totală de .X. lei, după cum urmează:

- clădire și construcții, teren, utilaje și echipamente .X., în valoare de .X. lei;
- clădire, teren, echipamente și instalații ferme de creștere a păsărilor, în valoare .X. lei;
- clădire, teren sediu, în valoare de .X. lei.

Din valoarea totală a bunurilor imobile înscrise în facturi, SC .X. SA a facturat bunuri de natura clădirilor și construcțiilor în valoare de .X. lei în regim de scutire de taxă, fără ca vânzătorul să înscrie în facturile emise mențiuni referitoare la temeiul legal în baza căruia a fost aplicat acest regim, așa cum se prevede la art.155 alin.(5) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate până la .X./2012, și respectiv la art.155 alin.(19) lit.l) din același act normativ, aplicabil începând cu data de .X./2013.

Taxa în sumă de .X. lei pentru care S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere este aferentă bunurilor de natura terenurilor, utilajelor și echipamentelor, precum și a unui bun de natura clădirilor (sală ambalare), care au fost facturate de SC .X. SA în regim normal de taxare.

În cazul clădirilor și terenurilor înscrise într-un număr de .X. facturi emise de SC .X. SA, în perioada .X. 2012 - .X./2013, S.C. .X. SRL a prezentat un număr de .X. contracte de vânzare-cumpărare autentificate,

precum și încheieri și extrase de carte funciară emise de .X., privind intabularea dreptului de proprietate a imobilelor în favoarea S.C. .X. SRL.

Pentru bunurile imobile de natura clădirilor și construcțiilor înscrise în două facturi emise de SC .X. SA în luna .X./2012, respectiv facturile nr..X. și nr..X. din .X./2012, S.C. .X. SRL nu a prezentat contracte de vânzare-cumpărare încheiate de părți în formă autentică.

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru o parte din bunurile reprezentând clădiri și terenuri SC .X. SA a înscris în aceeași factură și contravaloarea utilajelor și echipamentelor aferente locației respective. În această situație se regăsesc bunurile reprezentând Fermele nr..X. și .X. În celelalte cazuri, contravaloarea utilajelor și echipamentelor aferente locațiilor respective a fost înscrisă de SC .X. SA în .X. facturi distincte, înregistrate de S.C. .X. SRL în perioada .X. – .X. 2013.

Pentru bunurile de natura utilajelor și echipamentelor aferente locației « .X. », înscrise în .X. facturi emise de SC .X. SA în perioada .X./2013 – .X./2013, S.C. .X. SRL a prezentat « Contractul de vânzare-cumpărare echipamente și stocuri .X. .X. » încheiat între părți și înregistrat la furnizor sub nr..X./2013. Pentru bunurile de natura utilajelor și echipamentelor înscrise în .X. facturi emise în perioada .X./2013 – .X./2013, reprezentând investiții modernizare .X. și echipamente, utilaje ferme, S.C. .X. SRL nu a prezentat contracte de vânzare-cumpărare încheiate între părți.

Din verificarea modului de derulare a operațiunilor de mai sus, având în vedere prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în fapt, acestea reprezintă transfer parțial de active între două persoane impozabile, operațiune care nu constituie livrare de bunuri și în consecință nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Conform informațiilor furnizate de baza de date ANAF, precum și din constatările înscrise în actele de control încheiate de către organele de inspecție fiscală la SC .X. SA, a rezultat că acest operator economic a desfășurat în perioada 2009 – 2013 activitate de creștere și abatorizare a păsărilor.

În consecință, bunurile înscrise în facturile emise către S.C. .X. SRL, respectiv : .X., ferme de creștere a păsărilor, împreună cu utilajele și echipamentele aferente, reprezintă active utilizate de SC .X. SA, în ramura activității economice de creștere și abatorizare a păsărilor, care din punct de vedere tehnic reprezintă structuri independente, capabile să efectueze activități economice separate.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.6 alin.(7) din Normele metodologice aprobate

prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în fundamentarea constatărilor de mai sus.

Astfel, având în vedere prevederile art.126 și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că între SC .X. SA în calitate de cedent și SC .X. SRL, în calitate de primitor, nu s-a realizat o simplă vânzare de bunuri, ci o veritabilă transferare a afacerii de la vânzător la cumpărător, caracterizată prin posibilitatea tehnică și funcțională a cumpărătorului de a continua în mod independent activitatea economică căreia i-au fost atribuite inițial elementele tranzacționate, dar și prin intenția acestuia de a continua aceeași activitate, fără lichidarea imediată a afacerii cumpărate și vânzarea stocurilor.

În consecință, pentru transferul parțial de active, care nu constituie livrare de bunuri, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. SRL nu are drept de deducere a taxei în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile emise de SC .X. SA, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste operațiuni au fost taxate în scopuri fiscale, cu scopul sustragerii SC .X. SA de la măsurile asigurătorii instituite prin Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr..X./2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X.. Totodată, transferul acestor active a fost efectuat numai formal, ele fiind exploatate în continuare de către vânzătorul SC .X. SA, pentru desfășurarea propriei activități, așa cum rezultă și din contractele de închiriere încheiate cu S.C. .X. SRL.

1.1.2. Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL a exercitat fără justificare legală dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, astfel:

A. S.C. .X. SRL a evidențiat în perioada verificată taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. lei, pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte natura și modul de efectuare a operațiunilor respective, precum și faptul că au fost destinate în folosul operațiunilor proprii.

Astfel, în luna .X. 2012, S.C. .X. SRL a evidențiat taxa dedusă în sumă de .X. lei, în baza a patru facturi emise de furnizorul SC .X. SRL .X., reprezentând situații de lucrări efectuate în perioada .X. – .X. 2012, conform contract nr..X./2012, pentru care nu a prezentat situațiile de lucrări la care se face referire, ci numai contractul nr..X./2012, fără anexe, și procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./2012.

Conform clauzelor contractului nr..X./2012 între SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, și SC .X. SRL, în calitate de executant, părțile au

stabilit drept obiect principal că « executantul se obligă să execute, să finalizeze lucrări “.X., împrejmuire teren, drumuri interioare și alei pietonale“ (...) », la un preț convenit de .X. lei, la care se adaugă TVA. În ceea ce privește modalitatea de plată, părțile au convenit că “Achizitorul are obligația de a efectua plata către executant în termen de 60 de zile de la acceptarea la plată a facturii emise de către acesta din urmă (...)”.

Potrivit datelor consemnate în procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./2012, lucrările care au făcut obiectul acestui proces-verbal au constat în “.X.”, executate în baza autorizației nr..X./2012, cu valabilitate până la data de .X./2012, emisă de Primăria Comunei .X., autorizație care nu a fost prezentată organelor de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL a înregistrat contravaloarea fără TVA a facturilor emise de SC .X. SRL, în sumă totală de .X. lei, în contul .X. “Imobilizări corporale în curs”, iar până la sfârșitul perioadei verificate, respectiv .X./2013, nu au fost efectuate transferuri în conturile de imobilizări, această valoare regăsindu-se în continuare în contul de investiții în curs.

Totodată, așa cum a fost prezentat la pct.1.1.1., dreptul de proprietate asupra activului “.X.”, incluzând toate construcțiile și terenul aferent, a fost transferat de la SC .X. SA la S.C. .X. SRL în luna .X. 2012, conform contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2012, în timp ce contractul între SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, și SC .X. SRL, în calitate de executant, care a avut drept obiect principal execuția de lucrări “.X., împrejmuire teren, drumuri interioare și alei pietonale (...)”, a fost încheiat în luna .X. 2012, iar facturile emise de furnizor au drept obiect contravaloare situații de lucrări efectuate în perioada .X. – .X. 2012.

În ceea ce privește modul de plată a facturilor emise de furnizorul SC .X. SRL, conform fișei contului .X. “Furnizori”, S.C. .X. SRL a înregistrat în perioada .X./2013 – .X./2013, plăți în valoare totală de .X. lei, iar după sfârșitul perioadei verificate, respectiv .X./2013, până la data de .X./2013 a evidențiat plăți în valoare de .X. lei, în total mai puțin cu .X. lei decât contravaloarea facturilor.

Din verificarea documentelor care au stat la baza stingerii obligațiilor către SC .X. SRL, s-a constatat că în fapt S.C. .X. SRL nu a efectuat nicio plată către furnizorul menționat, stingerea obligațiilor fiind efectuată pe bază de bilete la ordin emise în favoarea SC .X. SRL, pentru care în timpul controlului nu a fost făcută dovada că au fost predate furnizorului în vederea decontării, contravaloarea acestora regăsindu-se și la data inspecției fiscale în soldul contului .X. “Efecte de plătit” ca obligații nedecontate.

Având în vedere cele constatate, precum și faptul că la control nu au fost prezentate situații de lucrări din care să rezulte serviciile care au fost

prestate efectiv de SC .X. SRL și perioada în care au fost prestate, au fost solicitate reprezentantului legal al S.C. .X. SRL explicații scrise referitoare la aspectele constatate, însă până la data finalizării inspecției fiscale, nu au fost formulate răspunsuri la întrebările cuprinse în nota explicativă înregistrată sub nr..X./2014.

Organele de inspecție fiscală au invocat în sprijinul celor constatate prevederile art.134¹ alin.(1) și alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, având în vedere prevederile art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, a rezultat că exercitarea de către S.C. .X. SRL a dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei, fără să justifice cu documente legale data la care a intervenit exigibilitatea acesteia, respectiv data la care sunt emise situații de lucrări, și faptul că serviciile în cauză au fost efectiv prestate, contravine art.145 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal.

În mod similar, S.C. .X. SRL a evidențiat în lunile .X. 2012 și .X. 2012 taxa dedusă în sumă de .X. lei, aferentă achizițiilor de la furnizorul SC .X. SRL .X., pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte natura și modul de efectuare a operațiunilor respective, precum și faptul că au fost destinate în folosul operațiunilor proprii.

Pentru justificarea operațiunilor privind achizițiile de la furnizorul SC .X. SRL au fost prezentate factura nr..X./2012, prezentată în copie, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei respectiv factura cu același nr..X. și aceeași valoare de .X. lei, dar emisă la data de .X./2012 și înregistrată în contabilitatea S.C. .X. SRL o dată cu semnul “+” și o dată cu semnul “-“. Aceste facturi au ca obiect situații de lucrări, la control fiind prezentate numai situațiile înscrise în factura nr..X./2012.

Totodată, din Actul adițional nr..X./2013 la contractul de execuție lucrări nr..X./2012, a rezultat că SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, și SC .X. SRL, în calitate de executant, au convenit la renunțarea parțială a unor lucrări în valoare de .X. lei, iar prin adresele din data de .X./2013, .X./2013 și .X./2013 emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL s-a solicitat prestatorului emiterea unei facturi de stornare a avansului, în baza actului adițional.

În continuare, organele de inspecție fiscală au precizat că S.C. .X. SRL a prezentat factura de stornare nr..X./2013, încheiată la o dată ulterioară perioadei cuprinse în inspecția fiscală, emisă de SC .X. SRL, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, ca și document justificativ la factura nr..X./2012, prezentată în copie.

Având în vedere cele constatate, precum și faptul că la control nu a fost prezentat contractul de execuție lucrări nr..X./2012, din care să rezulte obiectul și durata acestuia, prețul și condițiile de plată, au fost solicitate reprezentantului legal al S.C. .X. SRL explicații scrise referitoare la serviciile

prestate efectiv de furnizorul SC .X. SRL, perioada în care au fost prestate, valoarea acestora și documentele justificative deținute, în condițiile în care, conform fișei furnizorului în cauză, S.C. .X. SRL a efectuat numai două plăți de câte .X. lei în luna .X. 2013. Până la data finalizării inspecției fiscale, nu au fost formulate răspunsuri la întrebările cuprinse în nota explicativă înregistrată sub nr..X./2014.

Exercitarea de către S.C. .X. SRL a dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă unor achiziții de servicii pentru care nu a făcut dovada utilizării acestora în scopul realizării operațiunilor proprii, contravine prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Urmare celor constatate, a rezultat că nerespectarea de către S.C. .X. SRL a prevederilor legale menționate, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată deduse cu suma de .X. lei (.X. lei și .X. lei).

B. SC .X. SRL a dedus TVA în sumă de .X. lei în baza unor înregistrări ce nu îndeplinesc condiția de documente justificative, operațiunile consemnate nefiind reale

B.1 Astfel, în perioada .X./2010 – .X./2011, SC .X. SRL a evidențiat în jurnalul de cumpărări un număr de .X. de facturi, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emise de S.C. .X. SRL, pentru care a prezentat facturi și avize de însoțire a mărfii, precum și note de intrare-recepție.

Conform datelor înscrise în documentele prezentate, obiectul operațiunilor de mai sus a fost reprezentat de următoarele:

- avans șrot soia (.X. cazuri), în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și storno avans șrot soia (.X. cazuri), în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;

- șrot soia (.X. cazuri), în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei ;

- grâu (.X. cazuri), în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește cantitățile de bunuri înscrise în facturile emise, acestea au totalizat .X. tone șrot soia și .X. tone grâu.

Pentru operațiunile respective SC .X. SRL nu a prezentat contracte de vânzare-cumpărare încheiate între părți și/sau comenzi din care să rezulte obiectul, modul și perioada de efectuare a livrărilor de bunuri, valoarea totală și modalitatea de plată.

Din verificarea efectuată și din investigațiile efectuate de .X. privind S.C. .X.SRL .X. a rezultat că operațiunile înscrise în facturile emise către SC .X. SRL nu sunt reale.

Relația comercială derulată între S.C. .X.SRL .X. și SC .X. SRL a fost verificată de .X. în cadrul controlului efectuat la S.C. .X.SRL .X., pentru perioada .X. 2010 – .X. 2011, constatările controlului fiind în consemnate în Procesul verbal nr..X./2012.

Din constatările înscrise în procesul verbal mai sus menționat și informațiile referitoare la S.C. .X.SRL obținute în urma accesării bazei de date a ANAF – INFOPC a rezultat că aceasta nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și ca urmare a fost înscrisă în Registrul contribuabililor inactivi începând cu .X./2012, codul înregistrare în scopuri de TVA fiind anulat începând cu data de .X./2012, nu funcționează la sediul declarat, a realizat achiziții de furnizori care au un comportament de firme de tip « fantomă ».

Urmare acestor constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X.SRL a declarat în mod fictiv prin Declarația informativă .X. aferentă semestrului .X. 2010 achiziții de la furnizorii SC .X. SRL și SC .X. SRL, în timp ce pentru Semestrul .X. 2011 nu a mai îndeplinit obligațiile declarative, toți operatorii economici implicați având un comportament de firme de tip « fantomă ».

B.2. În mod similar, în lunile .X. 2010 și .X. 2010, S.C. .X. SRL a evidențiat în jurnalul de cumpărări un număr de .X. de facturi, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emise de S.C. .X. SRL, pentru care a prezentat facturi și note de intrare-recepție, precum și un contract de vânzare-cumpărare nedatat și neînregistrat încheiat între S.C. .X. SRL și S.C. .X. SRL, având ca obiect vânzarea-cumpărarea cantității de .X. tone de soia.

Conform datelor înscrise în documentele prezentate, obiectul operațiunilor de mai sus a fost reprezentat de următoarele:

- șrot soia înscrisă în .X. facturi, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X.;

- diferențe negative de preț la facturile de șrot soia (.X. cazuri), în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Pentru operațiunile respective SC .X. SRL nu a prezentat avize de însoțire a mărfii din care să rezulte data livrării, cantitatea, locul încărcării și descărcării, mijlocul de transport, delegatul.

Din verificarea efectuată și din investigațiile efectuate privind S.C. .X. SRL a rezultat că operațiunile înscrise în facturile emise către SC .X. SRL nu sunt reale.

Din informațiile referitoare la S.C. .X. SRL obținute în urma accesării bazei de date a ANAF – INFOPC, precum și din informațiile primite de la organele de cercetare penală a rezultat că aceasta nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și ca urmare a fost înscrisă în Registrul contribuabililor inactivi începând cu .X./2012, codul înregistrare în scopuri de TVA fiind anulat

Începând cu data de .X./2012, are obligații neachitate la bugetul de stat, iar reprezentantul legal a declarat că nu are cunoștință de activitatea comercială a societății în cauză.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC .X. SRL a înregistrat nelegal achiziții de la S.C. .X.SRL, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, respectiv de la S.C. .X. SRL, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, fără a avea la bază documente justificative potrivit legii, prin care să facă dovada realității operațiunilor economice.

Exercitarea de către SC .X. SRL a dreptului de deducere a taxei în baza unor documente care nu reflectă operațiuni reale privind livrări de bunuri, contrar prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată deduse cu suma de .X. lei.

C. SC .X. SRL, în perioada verificată, a dedus TVA în baza unor facturi ce nu îndeplinesc condițiile legale pentru a dobândi calitatea de documente justificative.

Astfel, SC .X. SRL a evidențiat în jurnalul de cumpărări întocmit pentru lunile .X. 2011 și .X. 2011, factura nr..X./2011, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și factura nr..X./2011, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emise de S.C. .X. SRL .X., facturi care au fost prezentate organelor de inspecție fiscală în copie.

În mod similar, SC .X. SRL a evidențiat în jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna .X.2010, factura nr..X./2010, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de S.C. .X. SRL .X., care de asemenea a fost prezentată organelor de inspecție fiscală în copie.

Factura în cauză reprezentând « avans soia », a fost stornată în luna .X. 2013, în baza facturii nr..X./2013, emisă cu semnul "-".

Exercitarea de către SC .X. SRL a dreptului de deducere a taxei în baza unor documente care îndeplinesc condițiile legale pentru a dobândi calitatea de documente justificative, contrar prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și Titlului VI, pct.46, alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei deduse cu suma de .X. lei.

Totodată, deficiența constatată a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată deduse cu suma de .X. lei, între perioada fiscală în care factura emisă de S.C. .X. SRL .X., a fost evidențiată în jurnalul de cumpărări (.X.2010) și perioada fiscală în care a fost efectuată regularizarea (.X. 2013).

D. S.C. .X. SRL, în perioada .X. 2010 – .X. 2012, a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziției de servicii, pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte că achizițiile respective au fost destinate în folosul operațiunilor proprii.

Astfel, în perioada menționată, S.C. .X. SRL a evidențiat în jurnalul de cumpărări un număr de .X. de facturi, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emise de furnizorul SC .X. SRL, având drept obiect, conform datelor înscrise în facturi « chirie conform contract de închiriere din .X./2010 ». Organele de inspecție fiscală au exemplificat cu facturile seria .X., nr..X./2010, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, în care la rubrica « Denumirea produselor sau a serviciilor » a fost înscris « Avans contract închiriere apartament cf.ctr.nr..X./2010 », facturile seria .X., nr..X./2011, nr..X./2012, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, cu explicația « chirie conf. contract închiriere din .X./2010 ».

Pentru justificarea acestor operațiuni, societatea a prezentat contractul de închiriere .X./X./2010 încheiat între SC .X. SRL, în calitate de proprietar locator, și S.C. .X. SRL, în calitate de chiriaș. Din analiza clauzelor contractuale au rezultat următoarele:

- obiectul contractului a fost constituit de transmiterea de către locator către chiriaș a dreptului de folosință pe durata închirierii, în schimbul plății chiriei;

- imobilul a fost închiriat chiriașului « pentru a fi folosit cu destinația de locuință, acesta a vând obligația de a nu modifica destinația decât cu acordul locatorului;

- durata contractului a fost stabilită la 4 ani, între .X./2010 și .X./2014;

- chiria pentru toată perioada contractului a fost stabilită la .X. euro fără TVA, plata fiind efectuată în lei, la cursul de referință al BNR, valabil pentru ziua întocmirii facturii;

- referitor la modalitatea de plată, s-a stipulat că în termen de 30 zile de la data semnării contractului se va achita suma de .X. euro plus TVA, iar diferența lunar, până la data de 10 ale fiecărei luni, o valoare de .X. euro exclusiv TVA/lună.

S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative, în afara celor menționate anterior, din care să rezulte necesitatea închirierii imobilului în cauză în scopul activităților desfășurate, respectiv nu a făcut dovada utilizării imobilului în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că imobilul închiriat nu poate fi asimilat unei locuințe de serviciu, nefiind respectate dispozițiile specifice din Legea locuinței nr.114/1996, în sensul că imobilul nu

este situat în aceeași localitate cu domiciliul fiscal al contribuabilului verificat, iar suprafața închiriată excede celei reglementate prin actul normativ invocat.

Pentru închirierea bunului imobil, operațiune scutită de taxă conf. Art.141, alin.(2), lit.e) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, S.C. .X. SRL nu a prezentat în timpul controlului notificarea privind opțiunea de taxare a acestei operațiuni, pe care locatorul SC .X. SRL avea obligația să o depună la organul fiscal competent în situația optării pentru taxarea operațiunii, conform art.141, alin.(3) din Codul fiscal și Titlu VI, pct.38, alin.(1), (2) și (3) din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Exercitarea de către S.C. .X. SRL a dreptului de deducere a taxei aferentă unor achiziții de servicii pentru care nu a făcut dovada utilizării acestora în scopul realizării operațiunilor prevăzute la art.145, alin.(2), lit.a) din Codul fiscal, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată deduse cu suma de .X. lei.

E. S.C. .X. SRL a exercitat în perioada .X. 2011 – .X. 2011, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziției de servicii, pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte natura și modul de efectuare a operațiunilor respective.

Astfel, în perioada menționată, S.C. .X. SRL a evidențiat în jurnalul de cumpărări un număr de .X. de facturi, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emise de SC .X. SRL .X., având drept obiect, conform datelor înscrise în facturi « servicii consultanță ». Organele de inspecție fiscală au exemplificat cu factura seria .X., nr..X./2011, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, în care la rubrica « Denumirea produselor sau a serviciilor » a fost înscris « Servicii consultanță tranșele 1-7 ».

Pentru aceste operațiuni societatea nu a prezentat documente justificative cu privire la prestarea serviciilor în cauză, respectiv contract încheiat între părți, din care să rezulte natura serviciilor, modul și perioada de efectuare a acestora, valoarea totală a serviciilor și modalitatea de plată, precum și situații de lucrări, rapoarte de lucru etc, din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii, precum și faptul că au fost destinate în folosul operațiunilor proprii, așa cum este prevăzut la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Exercitarea de către S.C. .X. SRL a dreptului de deducere a taxei aferentă unor operațiuni pentru care nu a prezentat documente justificative, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei deduse cu suma de .X. lei.

F. S.C. .X. SRL a exercitat în perioada .X. 2009 – .X. 2010, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de un contribuabil inactiv.

Astfel, în perioada menționată, S.C. .X. SRL a evidențiat în jurnalul de cumpărări un număr de .X. facturi, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emise de SC .X. SRL .X., contribuabil care, conform datelor înscrise în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, a fost declarat inactiv prin OPANAF nr..X./2009, începând cu data de .X./2009, înregistrarea în scopuri de TVA fiind anulată începând cu data de .X./2009, încalcând astfel prevederile art.11 alin.(1²) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. SRL a stornat în luna .X. 2012 taxa dedusă eronat în baza facturilor emise de furnizorul SC .X. SRL prin înscrierea sumei respective cu semnul “-“ la rândul .x. « Regularizări taxă dedusă » din decontul întocmit pentru perioada fiscală menționată.

Exercitarea de către S.C. .X. SRL a dreptului de deducere a taxei în baza unor documente emise de o persoană neînregistrată în scopuri de TVA, contrar prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată deduse cu suma de .X. lei, între perioadele în care facturile emise de furnizorul SC .X. SRL au fost evidențiate în jurnalul de cumpărări și data depunerii decontului de taxă prin care a fost efectuată regularizarea.

G. S.C. .X. SRL a achiziționat în perioada verificată autoturisme, pentru care nu a aplicat limitările speciale ale dreptului de deducere, înregistrând eronat TVA dedusă mai mare cu .X. lei, decât limita stabilită conform prevederilor legale.

Astfel, în perioada .X. 2010 – .X. 2013, S.C. .X. SRL a avut în derulare un număr de .X. contracte de leasing financiar, având ca obiect achiziția unor autoturisme, din care .X. contracte au fost preluate prin cesiune cu acordul locatorului de la SC .X. SRL.

Totodată, în luna .X./2013, S.C. .X. SRL a achiziționat de la .X. SA patru autoturisme.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative din care să rezulte scopul și modul în care au fost utilizate aceste autovehicule, respectiv decizii interne privind persoanele angajate care au drept de utilizare ale acestui autoturism, foi de parcurs care să conțină informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum de carburant pe kilometru parcurs etc.

Mai mult, organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că autovehiculele în cauză se încadrează în categoriile exceptate de la regula generală, sau că au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, conform prevederilor art.145¹ alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de .X./2011, respectiv art.145¹, alin.(1) și (3). Din același act normativ, aplicabil începând cu data de .X./2012, precum și normelor metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, Titlul VI, pct.45¹ alin.(1), aplicabil până la data de .X./2011, respectiv pct.45¹, alin.(1) – (8), aplicabil începând cu data de .X./2012.

În consecință, S.C. .X. SRL a încălcat aceste prevederi, după cum urmează:

- S.C. .X. SRL a dedus integral taxa aferentă avansurilor achitate în cazul a două contracte de leasing financiar încheiate în luna .X. 2010, respectiv contractul nr..X./2010 încheiat cu .X. SA și nr..X./2010 încheiat cu .X. SA, operațiuni pentru care avea obligația limitării totale a dreptului de deducere a taxei. Totodată, în cazul contractului nr..X./2010 încheiat cu .X. SA, S.C. .X. SRL a dedus integral taxa aferentă valorii reziduale facturată eşalonat de locator o dată cu ratele de leasing, în perioada .X. 2010 – .X. 2011, operațiuni pentru care de asemenea, avea obligația limitării totale a dreptului de deducere a taxei;

- în perioada .X. 2012 – .X. 2013, S.C. .X. SRL a dedus integral taxa aferentă avansului, ratelor de leasing și valorii reziduale în cazul a patru contracte de leasing financiar încheiate cu .X. SA și .X. SA, operațiuni pentru care avea obligația limitării la 50% a dreptului de deducere a taxei.

Aceeași obligație de limitare la 50% a dreptului de deducere revenea și în cazul achizițiilor de autovehicule efectuate în luna .X./2013 de la furnizorul SC .X. SA, pentru care a dedus integral taxa pe valoarea adăugată, în loc de limita de 50%.

Nerespectarea de către S.C. .X. SRL a prevederilor legale menționate anterior, referitoare la limitarea dreptului de deducere pentru achizițiile de vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care nu depășește .X. kg și care au maxim .X. scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată deduse cu suma de .X. lei.

H. S.C. .X. SRL a exercitat în perioada verificată dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziției de imobilizări corporale, pentru care nu a prezentat organelor de inspecție

fiscală documente justificative din care să rezulte că achizițiile respective au fost destinate în folosul operațiunilor proprii.

Astfel, în perioada .X. 2009 – .X. 2012, S.C. .X. SRL a avut în derulare un număr de .X. contracte de leasing financiar încheiate cu .X. SA .X., având ca obiect achiziția de utilaje și echipamente pentru producția agricolă, respectiv:

- contractul nr..X./2007, având ca obiect achiziția unui sortator optic pentru cartofi tip .X. și alimentator, cu accesorii aferente și a unui plantator de cartofi;

- contractul nr..X./2007, având ca obiect achiziția unui echipament pentru curățarea, decojirea și stivuirea cartofilor;

- contractul nr..X./2007, având ca obiect achiziția unui echipament pentru curățarea, decojirea și stivuirea cartofilor;

- contractul nr..X./2007, având ca obiect achiziția a .X. linii complete de transport cartofi.

Aferent acestor contracte, S.C. .X. SRL a evidențiat în perioada analizată în jurnalul de cumpărări și în evidența contabilă facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emise de .X. SA, reprezentând contravaloarea ratelor de leasing scadente în perioada .X. 2009 – .X. 2012.

Din verificarea efectuată, s-a constatat că în perioada supusă inspecției fiscale, S.C. .X. SRL nu a înregistrat în evidența contabilă venituri impozabile și în jurnalul de vânzări operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere, realizate din activități care să implice utilizarea echipamentelor menționate mai sus, respectiv producție de cartofi, închiriere utilaje, servicii de plantare, sortare, decojire, depozitare cartofi etc.

Exercitarea de către S.C. .X. SRL a dreptului de deducere a taxei aferentă achiziției de bunuri, pentru care nu a făcut dovada utilizării acestora în scopul realizării operațiunilor sale taxabile sau scutite cu drept de deducere, conform prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată deduse cu suma de .X. lei.

I. S.C. .X. SRL a exercitat în perioada .X. – .X./ 2010 dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziției de bunuri, pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte realitatea operațiunilor și că achizițiile respective au fost destinate în folosul operațiunilor proprii.

Astfel, în perioada menționată, S.C. .X. SRL a evidențiat în jurnalul de cumpărări un număr de .X. facturi, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emise de SC .X. SRL .X., având drept obiect, conform datelor înscrise în facturi produsul « .X. ».

Pentru aceste operațiuni societatea nu a prezentat contract de vânzare-cumpărare încheiat între părți și/sau comenzi, din care să rezulte obiectul, modul și perioada de efectuare a livrărilor de bunuri, valoarea totală și modalitatea de plată.

Totodată, S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative privind expediția bunurilor, și anume avize de însoțire a mărfii, documente de transport din care să rezulte data livrării, cantitatea, locul încărcării și al descărcării, mijlocul de transport, delegatul.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise nu conțin date privind expediția bunurilor, respectiv numele și datele delegatului, mijlocul de transport, data și ora expediției.

În luna .X. 2010, toate facturile de livrare de bunuri au fost stornate în baza a .X. facturi emise la data de .X./2010 cu semnul “-“ de către SC .X. SRL către S.C. .X. SRL.

În mod similar, S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative privind un eventual retur al bunurilor înscrise în facturile de livrare, și anume avize de însoțire a mărfii, documente de transport iar facturile de stornare emise de SC .X. SRL nu conțin date privind expediția.

Din cele constatate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, în fapt, între SC .X. SRL către S.C. .X. SRL nu au avut loc operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei, în sensul art.128 alin.(1) și art.129 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu au fost efectuate livrări de bunuri care să implice transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar sau prestări de servicii.

Exercitarea de către S.C. .X. SRL a dreptului de deducere a taxei în baza facturilor emise de SC .X. SRL, contrar prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei deduse cu suma de .X. lei, între perioadele în care facturile respective au fost evidențiate în jurnalul de cumpărări și perioada fiscală în care a fost efectuată regularizarea.

J. S.C. .X. SRL a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza unui document emis de persoană neînregistrată în scopuri de TVA.

Astfel, în luna .X. 2013, S.C. .X. SRL a înregistrat în jurnalul de cumpărări și în evidența contabilă factura nr..X./2013, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emise de SC .X. SRL .X., contribuabil care, nu a fost niciodată înregistrat în scopuri de TVA și nu a depus nicio declarație informativă .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit bazei de date a ANAF, SC .X. SRL nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA și nu a depus nicio declarație informativă .X.. Totodată, între S.C. .X. SRL și SC

.X. SRL .X. există neconcordanțe în privința datelor raportate prin declarația informativă privind livrările/achizițiile efectuate pe teritoriul național (.X.), în sensul că SC .X. SRL nu a declarat livrări către S.C. .X. SRL.

În concluzie, S.C. .X. SRL a exercitat fără justificare legală dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza unui document emis de o persoană neînregistrată în scopuri de TVA, contrar prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(19) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta având drept consecință majorarea nejustificată a taxei deduse cu suma de .X. lei.

1.1.3. S.C. .X. SRL a exercitat în perioada verificată dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza unor facturi reprezentând « avansuri » sau « c/val conform contract » pentru care nu a justificat conținutul economic al operațiunilor în cauză, nefiind urmate de achiziții de bunuri sau prestări de servicii.

Astfel, în această perioadă, S.C. .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări facturi emise de un număr de .X. furnizori, reprezentând « avansuri » în valoare totală de .X. lei, pentru care a exercitat fără justificare legală dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Până la sfârșitul perioadei verificate, respectiv .X./2013, S.C. .X. SRL a regularizat prin stornare, în baza facturilor emise de furnizori sau din proprie inițiativă « avansuri » în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, rezultând la data de .X./2013 « avansuri » neregularizate în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, astfel:

A. S.C. .X. SRL a exercitat în perioada verificată dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza a .X. facturi emise de furnizorul SC .X. SA .X., în valoare totală de .X. lei, respectiv:

- factura nr..X./2010, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând « avans porumb .X. to cf.ctr..X./2010 »;
- factura nr..X./2012, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând « avans »;
- factura nr..X./2012, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând « avans ».

Pentru justificarea operațiunii înscrise în factura nr..X./2010, S.C. .X. SRL a prezentat contractul nr..X./2010 încheiat între părți și semnat doar din partea SC .X. SA, având ca obiect vânzarea-cumpărarea unei cantități de .X. tone de porumb la prețul de .X. lei/tonă, urmând ca plata să fie efectuată integral în avans prin transfer bancar.

Din verificarea efectuată s-a constatat că S.C. .X. SRL nu a înregistrat în perioada verificată achiziții de porumb de la SC .X. SA în baza

contractului încheiat între părți și nu a efectuat plăți în contul avansului facturat.

Mai mult, avansul a fost stornat în luna .X. 2011, în baza facturii nr..X./2011 emisă de SC .X. SA.

În cazul facturilor nr..X./2012 și nr..X./2012 emise de SC .X. SA, reprezentând « avans », S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative, respectiv contracte, comenzi, din care să rezulte obiectul acestor operațiuni și nu a efectuat nicio plată în contul avansurilor facturate.

Așa cum rezultă din fișa contului .X. « Furnizori » analitic « SC .X. SA », contravaloarea celor două facturi de avans a fost stornată în luna octombrie 2013, perioadă care excede data de sfârșit a perioadei verificate, respectiv .X./2013.

Având în vedere prevederile art.134¹ alin.(1) și art.134² alin.(1) și (2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora excepția privind exigibilitatea anticipată faptului generator în cazul avansurilor se aplică numai în situația în care acestea sunt încasate/plătite efectiv înainte de data la care intervine faptul generator, respectiv data livrării bunurilor sau prestării serviciilor, și faptul că S.C. .X. SRL nu a efectuat plăți în contul avansurilor facturate de SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege privind exigibilitatea taxei iar pentru aceste operațiuni nu a intervenit nici faptul generator întrucât societatea nu a justificat conținutul economic al operațiunilor în cauză, care nu au fost finalizate prin achiziții de bunuri sau prestări de servicii.

Organele de inspecție fiscală au invocat în sprijinul constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală și prevederile art.155 alin.(1), în vigoare până la .X./2012, și art.155 alin.(15), în vigoare începând cu .X./2013, din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile Titlului VI, pct.69, alin.(3), în vigoare până la .X./2012, și pct.72 alin.(2), în vigoare începând cu .X./2013, din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că operațiunile desfășurate între SC .X. SA și S.C. .X. SRL nu au avut justificare legală, în sensul că facturile de avans au fost emise fără să fie efectuate plăți de către beneficiar, iar stornarea acestora nu a fost consecința emiterii unor facturi pentru contravaloarea integrală a livrării unor bunuri și/sau prestări de servicii, între cei doi operatori neavând loc operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată în sensul art.128 alin.(1) și art.129 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu au fost efectuate livrări de bunuri care să implice transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar sau prestări de servicii.

Exercitarea de către S.C. .X. SRL a dreptului de deducere a taxei în baza facturilor emise de SC .X. SA, contrar prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei deduse cu suma de .X. lei, între perioada fiscală în care factura nr..X./2010 emisă de SC .X. SA a fost evidențiată în jurnalul de cumpărări, respectiv .X./2010, și perioada fiscală în care a fost efectuată regularizarea, respectiv .X. 2011.

B. S.C. .X. SRL a exercitat în luna octombrie 2012 dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza facturii nr..X./2012 emisă de SC .X. SA, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând « avans », pentru care nu a justificat conținutul economic al operațiunii în cauză.

Pentru această operațiune S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative, respectiv contracte, comenzi, din care să rezulte obiectul acesteia și că a fost finalizată prin achiziții de bunuri sau prestări de servicii.

Mai mult, așa cum rezultă din fișa contului .X. « Furnizori » analitic « .X. SA », contravaloarea facturii de avans a fost stornată în luna .X. 2013, perioadă care excede data de sfârșit a perioadei verificate, respectiv .X./2013, fără a fi emisă concomitent o factură pentru contravaloarea integrală a unor livrări de bunuri și/sau prestări de servicii.

Având în vedere prevederile art.134² (2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile Titlului VI, pct.69, alin.(3), în vigoare până la .X./2012, și pct.72 alin.(2), în vigoare începând cu .X./2013, din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea prevederile art.155 alin.(1), în vigoare până la .X./2012, și art.155 alin.(15), în vigoare începând cu .X./2013, din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea desfășurată între SC .X. SA și S.C. .X. SRL nu a avut justificare legală, în sensul că pentru factura de avans nu au fost prezentate documente care să justifice emiterea acesteia, iar stornarea avansului nu a fost consecința emiterii unei facturi pentru contravaloarea integrală a livrării unor bunuri și/sau prestări de servicii, între cei doi operatori neavând loc operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată în sensul art.128 alin.(1) și art.129 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu au fost efectuate livrări de bunuri care să implice transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar sau prestări de servicii.

Exercitarea de către S.C. .X. SRL a dreptului de deducere a taxei în baza facturilor emise de SC .X. SA, contrar prevederilor art.145 alin.(1) și

alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei deduse cu suma de .X. lei.

În mod similar, S.C. .X. SRL a exercitat în perioada .X. 2009 – .X. 2012, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza unui număr de .X. facturi emise de furnizorul SC .X. SRL .X., jud. .X., în valoare totală de .X. lei, reprezentând « c/val cf. contract » (.X. cazuri) și « avans » (.X. cazuri), pentru care nu a justificat conținutul economic al operațiunii în cauză.

Pentru aceste operațiuni, S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative, respectiv contracte, comenzi, din care să rezulte obiectul acesteia și că au fost finalizate prin achiziții de bunuri sau prestări de servicii.

Mai mult, contravaloarea facturilor reprezentând « c/val cf. contract » și « avans » a fost stornată în baza unui număr de .X. de facturi emise cu semnul minus de SC .X. SRL în lunile .X./2010 (o factură), .X. 2011 (o factură) și .X./ 2012 (.X. facturi), fără a fi emise concomitent facturi pentru contravaloarea integrală a unor livrări de bunuri și/sau prestări de servicii.

Având în vedere prevederile legale referitoare la avansuri și modul de regularizare a acestora, operațiunile desfășurate între SC .X. SRL și S.C. .X. SRL nu a avut justificare legală, în sensul că pentru facturile de avans nu au fost prezentate documente care să justifice emiterea acesteia, iar stornarea avansului nu a fost consecința emiterii unei facturi pentru contravaloarea integrală a livrării unor bunuri și/sau prestări de servicii, între cei doi operatori neavând loc operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată în sensul art.128 alin.(1) și art.129 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu au fost efectuate livrări de bunuri care să implice transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar sau prestări de servicii.

Exercitarea de către S.C. .X. SRL a dreptului de deducere a taxei în baza facturilor emise de SC .X. SRL, contrar prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei deduse cu suma de .X. lei.

C. S.C. .X. SRL a exercitat în luna .X. 2013 dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza facturii nr..X./2013 emisă de SC .X. SA, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând « avans marfă », pentru care nu a justificat conținutul economic al operațiunii în cauză.

Pentru această operațiune S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative, respectiv contracte, comenzi, din care să rezulte obiectul acesteia și că a fost finalizată prin achiziții de bunuri sau prestări de servicii.

Mai mult, contravaloarea facturii de avans a fost stornată în luna .X. 2013, cu factura nr..X./2013 emisă de SC .X. SA.

Având în vedere prevederile art.134² alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile Titlului VI, pct.72 alin.(2) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea prevederile art.155 alin.(15) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea desfășurată între SC .X. SA și S.C. .X. SRL nu a avut justificare legală, în sensul că pentru factura de avans nu au fost prezentate documente care să justifice emiterea acesteia, iar stornarea avansului nu a fost consecința emiterii unei facturi pentru contravaloarea integrală a livrării unor bunuri și/sau prestări de servicii, între cei doi operatori neavând loc operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată în sensul art.128 alin.(1) și art.129 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu au fost efectuate livrări de bunuri care să implice transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar sau prestări de servicii.

Exercitarea de către S.C. .X. SRL a dreptului de deducere a taxei în baza facturilor emise de SC .X. SA, contrar prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei deduse cu suma de .X. lei.

D. Similar cu cele prezentate anterior, în perioada verificată, S.C. .X. SRL a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza unor facturi de « avans », pentru care nu a justificat conținutul economic al operațiunilor.

Astfel, S.C. .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări un număr de .X. facturi emise de furnizori, respectiv:

- factura nr..X./2010, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de SC .X. SRL, reprezentând « avans marfă »;

- factura nr..X./2011, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de SC .X. SRL reprezentând « avans marfă »;

- factura nr..X./2012, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de SC .X. SRL .X., reprezentând « Cv avans .X. tone piept pui dezosat »;

- factura nr..X./2012, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de SC.X. SRL .X., reprezentând « avans șrot de soia ».

Pentru operațiunile de mai sus S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative, respectiv contracte, comenzi, din care să rezulte obiectul acesteia și că a fost finalizată prin achiziții de bunuri sau prestări de servicii.

Totodată, așa cum rezultă și din fișele analitice pe furnizori ale contului .X. « Furnizori », S.C. .X. SRL nu a efectuat plăți în contul avansurilor facturate.

Mai mult, avansurile facturate, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, au fost stornate în cuprinsul perioadei verificate, astfel:

- avansul facturat de SC .X. SRL a fost stornat cu factura nr..X./2011;

- avansul facturat de SC .X. SRL a fost stornat din proprie inițiativă de S.C. .X. SRL la data de .X./2011, fără să dețină un document emis de furnizor în acest sens;

- avansul facturat de SC .X. SRL a fost stornat cu factura nr..X./2012;

- avansul facturat de SC.X. SRL a fost stornat cu factura nr..X./2012.

Relația derulată de S.C. .X. SRL cu SC .X. SRL a făcut obiectul unui control încrucișat, ale cărui constatări au fost înscrise în procesul-verbal nr..X./2012.

Prin nota explicativă dată în timpul controlului încrucișat, referitor la stornarea avansului fără a avea la bază documente justificative, .X., administrator al S.C. .X. SRL, a precizat că a renunțat din proprie inițiativă la relația cu SC .X. SRL datorită nerespectării de către acesta a clauzelor contractuale stabilite inițial. În ceea ce privește lipsa contractului între părți, reprezentantul legal al S.C. .X. SRL a afirmat că « contractul acesta a existat dar datorită Mai multor controale efectuate pe aceeași temă s-a pierdut ».

Având în vedere prevederile art.134¹ alin.(1) și art.134² alin.(1) și (2) lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora excepția privind exigibilitatea anticipată faptului generator în cazul avansurilor se aplică numai în situația în care acestea sunt încasate/plătite efectiv înainte de data la care intervine faptul generator, respectiv data livrării bunurilor sau prestării serviciilor, și faptul că S.C. .X. SRL nu a efectuat plăți în contul avansurilor facturate de furnizorii menționați mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege privind exigibilitatea taxei iar pentru aceste operațiuni nu a intervenit nici faptul generator întrucât societatea nu a justificat conținutul economic al operațiunilor în cauză, care nu au fost finalizate prin achiziții de bunuri sau prestări de servicii.

Organele de inspecție fiscală au invocat în sprijinul constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală și prevederile art.155 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile Titlului VI, pct.69, alin.(3) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că operațiunile desfășurate între S.C. .X. SRL și furnizorii mai sus menționați nu au avut justificare legală, în sensul că facturile de avans au fost emise fără să fie efectuate plăți de către beneficiar, iar stornarea acestora nu a fost consecința emiterii unor facturi pentru contravaloarea integrală a livrării unor bunuri și/sau prestări de servicii, între cei doi operatori neavând loc operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată în sensul art.128 alin.(1) și art.129 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu au fost efectuate livrări de bunuri care să implice transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar sau prestări de servicii.

Exercitarea de către S.C. .X. SRL a dreptului de deducere a taxei în baza facturilor emise de furnizorii mai sus menționați, contrar prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei deduse cu suma de .X. lei, între perioadele fiscale în care facturile respective au fost evidențiate în jurnalul de cumpărări și perioadele fiscale în care a fost efectuată regularizarea.

În concluzie, având în vedere deficiențele constatate la pct.1.1.1, 1.1.2 și 1.1.3, pentru perioada .X./2009 – .X./2013, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

1.2. TVA colectată

Față de taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, așa cum a fost declarată prin deconturile lunare de taxă, evidențiată în contabilitate și în jurnalul de vânzări de către S.C. .X. SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru perioada .X./2009 – .X./2013, taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, rezultând o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, astfel:

A. S.C. .X. SRL nu a evidențiat taxa colectată în sumă de .X. lei aferentă avansurilor încasate în perioada verificată de la clientul SC .X. SRL.

Astfel, din verificarea fișei contului .X. « Clienți », analitic « .X. SRL », s-a constatat că la data de .X./ 2012, aceasta prezenta un sold creditor în valoare de .X. lei și la data de .X./2013 prezenta un sold creditor în valoare de .X. lei, rămas neschimbat și la sfârșitul perioadei verificate, respectiv .X./2013.

În urma analizei operațiunilor evidențiate în fișa de cont a clientului menționat, în corelație cu facturile emise și extrasele de cont

bancare, a rezultat că soldul creditor al fișei, în valoare de .X. lei, inclusiv TVA, reprezintă avansuri facturate și încasate în cursul perioadei verificate de la clientul SC .X. SRL, în valoare de .X. lei, care au fost stornate nejustificat cu factura nr..X./2013, întrucât nu au fost efectuate livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, precum și din avansuri în valoare de .X. lei care nu au fost facturate clientului SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin factura nr..X./2013 au fost stornate trei facturi de avans, respectiv facturile nr..X./2009, nr..X./2010 și nr..X./2010 pentru care a fost aplicată cota de TVA de .X. %, în sumă de .X. lei, valabilă la data emiterii documentelor către beneficiar.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat, S.C. .X. SRL nu a cuprins în baza de impozitare a taxei contravaloarea avansurilor încasate de la SC .X. SRL, în sumă de .X. lei, inclusiv TVA în cotă de .X. %, pentru care exigibilitatea a intervenit în luna .X.2012. Totodată, în mod nejustificat, S.C. .X. SRL a diminuat în luna .X. 2013 baza de impozitare a taxei cu contravaloarea avansurilor încasate de la același client, în sumă de .X. lei, inclusiv TVA în cotă de .X. %, în condițiile în care stornarea acestora nu a fost consecința emiterii unor facturi pentru contravaloarea integrală a livrării unor bunuri și/sau prestării de servicii.

Având în vedere prevederile art.134 alin. (2), art.134¹ alin.(1) și art.134² alin.(1) și (2) lit.b), art.137 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1), în vigoare până la .X./2012, și art.155 alin.(15), în vigoare începând cu .X./2013, din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile Titlului VI, pct.72 alin.(2) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în mod eronat S.C. .X. SRL nu a cuprins în baza de impozitare a taxei avansurile încasate de la SC .X. SRL, având drept consecință diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectate cu suma de .X. lei, din care .X. lei (.X. lei x .X.) taxă colectată aferentă lunii .X.2012 și .X. lei (.X. lei x .X.), taxa aferentă lunii .X. 2013.

B. În luna .X. 2011, S.C. .X. SRL a declarat o livrare intracomunitară reprezentând șrot soia, în valoare de .X. lei, echivalentul a .X. USD, către firma .X., cod de TVA .X..

Din verificarea efectuată s-a constatat că pentru această livrare intracomunitară, S.C. .X. SRL nu a justificat scutirea de taxă prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu documente legal întocmite din care să rezulte că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv că bunurile au ajuns în alt stat membru, condiție reglementată de art.10 alin.(1) lit.b) din O.M.F.P. nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru justificarea operațiunii, S.C. .X. SRL a prezentat următoarele documente:

- proforma invoice nr..X./2011, emisă către .X., pentru cantitatea de .X. tone șrot soia, în valoare de .X. USD;

- factura internă nr..X./2011, în valoare de .X. lei, echivalentul a .X. USD, în care a fost înscrisă cantitatea de .X. kg șrot soia .X., iar la rubrica « Cumpărător » a fost înscris « SC .X. SRL » .X.;

- invoice .X..X./2011, emisă către .X., pentru cantitatea de .X. kg șrot soia vrac, în valoare de .X. USD;

- un număr de patru documente de transport CMR, prezentate în fotocopie, în care a fost înscrisă cantitatea totală netă de .X. kg șrot soia.

Organele de inspecție fiscală precizează că S.C. .X. SRL nu a prezentat contract sau comandă din care să rezulte obiectul și modul de derulare a relațiilor comerciale cu firma .X..

Pentru verificarea conținutului documentelor de transport, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și reglementările Decretului nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), Ordinul nr.1892/2006 pentru aprobarea normelor privind organizarea și efectuarea transporturilor rutiere și activităților conexe acestora.

Din verificarea efectuată s-a constatat că documentele de transport prezentate la control (CMR) nu au fost completate cu toate elementele prevăzute de rubricile formularelor în cauză, din care să rezulte că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv că bunurile au ajuns în alt stat membru.

Astfel, rubrica .X. « ștampila și semnătura expeditorului » nu a fost completată cu aceste elemente , deși la rubrica .X. « Expeditor » a fost înscris S.C. .X. SRL.

În ceea ce privește transportatorul, la rubricile .X. « Transportator succesiv » și .X. « Semnătura și ștampila transportatorului » a fost aplicată ștampila transportatorului .X. , cod de TVA .X. , dar CMR-urile prezentate nu conțin date privind numerele de înmatriculare ale mijloacelor de transport utilizate și numele șoferilor.

Totodată, documentele de transport nu conțin elemente care să confirme livrarea mărfii prin indicarea locului, a datei și a orei de sosire a vehiculului la locul livrării, precum și ora plecării acestuia după descărcare. Astfel, în toate cazurile s-a constatat că scrisorile de transport CMR nu au completate la rubrica .X. « Recepția bunurilor » informațiile privind indicarea locului și a orei de sosire a vehiculului la locul livrării. În spațiul rezervat pentru aceste informații se regăsește numai ștampila firmei .X., însoțită de o semnătură indescifrabilă.

În mod similar, la rubricile nr..X. « Preluarea bunurilor » și nr..X. « Livrarea bunurilor » din CMR-uri a fost înscris generic « .X. » și respectiv «.X. », fără să fie completate și celelalte elemente conținute de rubricile respective.

Mai mult, au fost identificate neconcordanțe între locul încărcării înscris pe documentele de transport și condiția de livrare înscrisă în facturile emise către beneficiar. Astfel, în timp ce în CMR-uri a fost înscris drept loc de încărcare « .X. », atât în proforma invoice nr..X./2011 cât și în invoice .X..X./2011 a fost înscrisă drept condiție de livrare « .X. ».

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL nu a îndeplinit condițiile prevăzute la art.10 alin.(1) lit.b) din O.M.F.P. nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri în valoare de .X. lei, S.C. .X. SRL nu a făcut dovada că bunurile au părăsit teritoriul României și că acestea au ajuns în alt stat membru.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că locul livrării produselor în valoare de .X. lei este în România, astfel că pentru aceste livrări S.C. .X. SRL datorează TVA în conformitate cu prevederile art.132 alin.(1) lit.a) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.

C. Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL a considerat eronat drept scutite de taxă operațiuni în valoare de .X. lei, reprezentând servicii achiziționate de la un prestator stabilit în afara Comunității.

Astfel, în luna .X. 2012, S.C. .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări factura externă (invoice) nr..X./2012, emisă de firma .X. - .X. , în valoare de .X. lei, echivalentul a .X. euro, reprezentând « Servicii », conform explicațiilor înscrise în document.

Având în vedere că beneficiarul serviciilor, S.C. .X. SRL, este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Titlul VI pct.13 alin.(13) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, locul prestării este în România, unde persoana care primește serviciile își are sediul activității sale economice, fiind aplicată cota de TVA prevăzută la art.140 alin.(1) din Codul

fiscal, iar S.C. .X. SRL datorează TVA, în conformitate cu art.150 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, potrivit art.157 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru această operațiune S.C. .X. SRL avea obligația să evidențieze în jurnalele de vânzări și cumpărări, precum și în decontul prevăzut la art.156² din același act normativ, atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 – 147¹, taxa în sumă de .X. lei (.X. lei x .X. %) aferentă serviciilor facturate de firma .X. – .X. .

Pentru aceste operațiuni societatea nu a prezentat documente justificative cu privire la prestarea serviciilor în cauză, respectiv contract încheiat între părți, din care să rezulte natura serviciilor, modul și perioada de efectuare a acestora, valoarea totală a serviciilor și modalitatea de plată, precum și situații de lucrări, rapoarte de lucru etc, din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii, precum și faptul că au fost destinate în folosul operațiunilor proprii, așa cum este prevăzut la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei aferentă serviciilor facturate de firma .X. – .X. .

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit fișei contului .X. « Furnizori » analitic « .X. » și extrasului de cont nr..X./2012 emis de .X., S.C. .X. SRL a achitat integral la data de .X./2012 contravaloarea facturii externe (invoce) nr..X./2012 emisă de firma .X. - .X. , în sumă de .X. euro, în contul indicat de prestator.

Urmare celor constatate, nerespectarea de către S.C. .X. SRL a prevederilor legale referitoare la evidențierea atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă a taxei aferente serviciilor în cauză a avut drept consecință diminuarea taxei colectate cu suma de .X. lei.

Întrucât, S.C. .X. SRL nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei aferentă serviciilor facturate de firma .X. - .X. , nerespectarea prevederilor legale referitoare la evidențierea atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă a taxei aferente serviciilor nu a avut influență asupra cuantumului taxei deduse în perioada verificată.

În concluzie, având în vedere deficiențele constatate la pct.1.2., lit.A, B și C față de taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, declarată prin deconturile lunare de către S.C. .X. SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru perioada .X./2009 – .X./2013, taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, stabilind astfel suplimentar TVA în sumă .X. lei.

Astfel, față de soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei .X./2009 – .X./2013, în valoare de .X. lei, declarată de S.C. .X. SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată în sumă de .X. lei, suplimentar cu .X. lei.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată au fost calculate dobânzi (majorări de întârziere) în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

2.1. Față de TVA dedusă, evidențiată și declarată de S.C. .X. SRL pentru perioada .X./2009 – .X./2013, în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA cu drept de deducere în sumă de .X. lei, mai puțin cu .X. lei, astfel:

A. În perioada verificată, S.C. .X. SRL a exercitat fără justificare legală dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă unor operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei.

Astfel, în luna .X. 2013, S.C. .X. SRL a efectuat regularizarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dedusă anterior nejustificat, aferentă unor operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a TVA.

Astfel, în perioada verificată, S.C. .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări facturile nr..X./2013 și nr..X./2013, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și operațiuni scutite de taxă în valoare .X. lei, emise de SC .X. SA.

Din analiza documentelor prezentate, s-a constatat că obiectul tranzacțiilor înscrise în facturile emise de SC .X. SA către S.C. .X. SRL a fost reprezentat de bunuri imobile în valoare totală de .X. lei, după cum urmează:

- teren, clădiri stație incubație .X., în valoare de .X. lei;
- cabină poartă, rețea alimentare cu apă, magazin, în valoare .X.

lei.

Din valoarea totală a bunurilor imobile înscrise în facturi, SC .X. SA a facturat bunuri de natura clădirilor și construcțiilor în valoare de .X. lei în regim de scutire de taxă, fără ca vânzătorul să înscrie în facturile emise mențiuni referitoare la temeiul legal în baza căruia a fost aplicat acest regim, așa cum se prevede la art.155 alin.(19) lit.I) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Taxa în sumă de .X. lei pentru care S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere este aferentă bunurilor de natura terenurilor, precum și a unor bunuri de natura clădirilor și construcțiilor (cabină poartă, rețea alimentare cu apă, magazin), care au fost facturate de SC .X. SA în regim normal de taxare.

Pentru bunurile reprezentând « teren, clădiri stație incubație 5 » înscrise în factura nr..X./2013, S.C. .X. SRL a prezentat contractele de vânzare-cumpărare autentificate, precum și încheieri și extrase de carte funciară emise de .X., privind intabularea dreptului de proprietate a imobilelor în favoarea S.C. .X. SRL.

Pentru bunurile imobile de natura clădirilor și construcțiilor înscrise în factura nr..X./2013, S.C. .X. SRL nu a prezentat contract de vânzare-cumpărare încheiat de părți în formă autentică.

Referitor la regularizarea taxei în sumă de .X. lei înregistrată în luna .X. 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că diferența provine din corectarea valorii unor bunuri imobile facturate inițial cu o valoare mai mare decât cea înscrisă în contractul de vânzare-cumpărare.

Astfel, în cazul facturii nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea bunurilor înscrise în factură nu corespunde cu valoarea din contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./2013. Față de valoarea de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și operațiuni scutite în valoare de .X. lei înscrise în factura menționată, prin contractul de vânzare-cumpărare valoarea tranzacției a fost stabilită la .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și operațiuni scutite în valoare de .X. lei.

S.C. .X. SRL a corectat operațiunea în luna .X. 2013, în baza documentelor emise de SC .X. SA, respectiv factura nr..X./2013 prin care a fost stornată factura inițială și factura nr..X./2013 cu valorile cuprinse în contractul de vânzare-cumpărare.

Din verificarea modului de derulare a operațiunilor de mai sus, având în vedere prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în fapt, acestea reprezintă transfer parțial de active între două persoane impozabile, operațiune care nu constituie livrare de bunuri și în consecință nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

În continuare, organele de inspecție fiscală au precizat că tranzacțiile privind transferul de active derulate în luna .X. 2013 au fost efectuate în continuarea operațiunilor de același fel, derulate în perioada .X. 2012 – .X. 2013.

Conform informațiilor furnizate de baza de date ANAF, precum și din constatările înscrise în actele de control încheiate de către organele de inspecție fiscală la SC .X. SA, a rezultat că acest operator economic a desfășurat în perioada 2009 – 2013 activitate de creștere și abatorizare a păsărilor.

În consecință, bunurile înscrise în facturile emise către S.C. .X. SRL, respectiv : teren, clădiri stație incubație .X., cabină poartă, rețea alimentare cu apă, magazin, reprezintă active utilizate de SC .X. SA, în ramura activității economice de creștere și abatorizare a păsărilor.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.128 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.6 alin.(7) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în fundamentarea constatărilor de mai sus.

Astfel, având în vedere prevederile art.126 și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că între SC .X. SA în calitate de cedent și SC .X. SRL, în calitate de primitor, nu s-a realizat o simplă vânzare de bunuri, ci o veritabilă transferare a afacerii de la vânzător la cumpărător, caracterizată prin posibilitatea tehnică și funcțională a cumpărătorului de a continua în mod independent activitatea economică căreia i-au fost atribuite inițial elementele tranzacționate, dar și prin intenția acestuia de a continua aceeași activitate, fără lichidarea imediată a afacerii cumpărate și vânzarea stocurilor.

În consecință, pentru transferul parțial de active, care nu constituie livrare de bunuri, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. SRL nu are drept de deducere a taxei înscrisă în facturile emise de SC .X. SA, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste operațiuni au fost taxate în scopuri fiscale. Totodată, transferul acestor active a fost efectuat numai formal, ele fiind exploatate în continuare de către vânzătorul SC .X. SA, pentru desfășurarea propriei activități, așa cum rezultă și din contractele de închiriere încheiate cu S.C. .X. SRL.

În consecință, tranzacțiile privind transferul parțial de active între S.C. .X. SRL și SC .X. SA a avut drept scop fiscal majorarea nejustificată a taxei deduse cu suma de .X. lei.

Totodată, având în vedere corecția în sumă de – .X. lei efectuată în luna .X. 2013 și faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. SRL nu are drept de deducere a taxei înscrisă în factura inițială, respectiv nr..X./2013, a rezultat că societatea are drept de deducere a diferenței de taxă în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

B. S.C. .X. SRL a exercitat în luna .X. 2013 dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza facturii nr..X./2013 emisă de SC .X. SA, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând « Avans vânzări active », pentru care nu a justificat conținutul economic al operațiunii în cauză.

Pentru această operațiune S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative, respectiv contracte, liste, situații din care să rezulte obiectul acesteia și că a fost finalizată prin achiziții de bunuri imobile (contract

de vânzare-cumpărare autentificat, prin care să se ateste transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, extras de carte funciară privind transcrierea acestui drept de proprietate la oficiul de cadastru și publicitate imobiliară competent).

Mai mult, așa cum rezultă din fișa contului .X. « Furnizori » analitic « .X. SA », contravaloarea facturii de avans a fost stornată în luna .X. 2013, perioadă care excede data de sfârșit a perioadei verificate, respectiv .X./2013, fără a fi emisă concomitent o factură pentru contravaloarea integrală a unor livrări de bunuri și/sau prestări de servicii.

Având în vedere prevederile art.134¹ alin.(1) și alin.(6), art.134² alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile Titlului VI, pct.72 alin.(2) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea prevederilor art.155 alin.(15) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea desfășurată între SC .X. SA și S.C. .X. SRL nu a avut justificare legală, în sensul că pentru factura de avans nu au fost prezentate documente care să justifice emiterea acesteia, iar stornarea avansului nu a fost consecința emiterii unei facturi pentru contravaloarea integrală a livrării unor bunuri și/sau prestări de servicii, între cei doi operatori neavând loc operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată în sensul art.128 alin.(1) și art.129 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu au fost efectuate livrări de bunuri care să implice transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar sau prestări de servicii.

Exercitarea de către S.C. .X. SRL a dreptului de deducere a taxei în baza facturii emise de SC .X. SA, contrar prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei deduse cu suma de .X. lei.

C. S.C. .X. SRL a achiziționat în perioada verificată autoturisme, pentru care nu a aplicat limitările speciale ale dreptului de deducere, înregistrând eronat TVA dedusă mai mare cu .X. lei, decât limita stabilită conform prevederilor legale.

Astfel, în .X. 2013, S.C. .X. SRL a avut în derulare un număr de 2 contracte de leasing financiar, având ca obiect achiziția a două autoturisme, din care unul a fost preluat prin cesiune cu acordul locatorului de la SC .X. SRL .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative din care să rezulte scopul și modul în care au fost utilizate aceste autovehicule, respectiv decizii interne privind persoanele angajate care au drept de utilizare ale acestui autoturism, foi de parcurs care să conțină informații referitoare la categoria de vehicul utilizat,

scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum de carburant pe kilometru parcurs etc.

Mai mult, organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că autovehiculele în cauză se încadrează în categoriile exceptate de la regula generală, sau că au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, conform prevederilor art.145¹, alin.(1) și (3) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și normelor metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, Titlul VI, pct.45¹, alin.(1) – (8).

În consecință, S.C. .X. SRL a încălcat aceste prevederi, întrucât a dedus integral taxa în sumă de .X. lei, aferentă ratelor de leasing în cazul contractelor încheiate cu .X. SA și .X. SA, operațiuni pentru care avea obligația limitării la 50% a dreptului de deducere a taxei, respectiv .X. lei.

Nerespectarea de către S.C. .X. SRL a prevederilor legale menționate anterior, referitoare la limitarea dreptului de deducere pentru achizițiile de vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care nu depășește .X. kg și care au maxim .X. scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, a avut drept consecință majorarea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată deduse cu suma de .X. lei.

Astfel, față de soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii .X. 2013, în valoare de .X. lei, declarată de S.C. .X. SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată în sumă de .X. lei, suplimentar cu .X. lei.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată au fost calculate dobânzi (majorări de întârziere) în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

A. Aspecte procedurale:

1. Referitor la afirmațiile contestatarii în ceea ce privește faptul că nu a fost informată pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, astfel neavând posibilitatea de a face corecția unor neregularități pe durata inspecției fiscale precum și de a-și exprima un punct de vedere, respectiv faptul că societatea nu a deținut toate documentele justificative pentru a fi

pute la dispoziție ca mijloace de probă, fiind ridicate de organele de urmărire penală, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, capitolul VI-Discuția finală cu contribuabilul, organele de inspecție fiscală au consemnat că „Pe parcursul desfășurării inspecției fiscale contribuabilul a fost informat asupra constatărilor înscrise în prezentul raport. La finalizarea controlului a fost transmisă la data de .X./2014 reprezentanților legali ai S.C. .X. SRL invitația la discuția finală privind rezultatele inspecției fiscale. Urmare discuției finale reprezentantul contribuabilului a formulat un punct de vedere prin care a precizat „constatăriile făcute de echipa de control în cadrul raportului de inspecție fiscală nu au suport legal și nu sunt întemeiate”, fără a aduce argumente legale în sprijinul acestor afirmații. În conformitate cu prevederile art.105, alin.(8) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la finalizarea inspecției fiscale S.C. .X. SRL prin contabil șef .X. a prezentat o declarație pe propria răspundere din care rezultă că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pe parcursul derulării inspecției fiscale și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție pe durata inspecției fiscale”.

2. Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia pe durata efectuării controlului, administratorul statutar a fost în imposibilitatea obiectivă de a lua la cunoștință actele de control și de a lua legătura cu organele de inspecție fiscală, iar după intrarea în insolvență, organele de inspecție fiscală nu au solicitat relații reprezentanților societății, respectiv administratorului special și administratorului judiciar, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, prin adresa nr..X./2014, organele de inspecție fiscală precizează faptul că „[...] în timpul inspecției fiscale asociatul unic și administratorul contribuabilului verificat a fost în imposibilitatea reprezentării societății. După data desemnării unui administrator special, la data de .X./2014, în persoana d-lui .X., organele de inspecție fiscală au avut întâlniri cu reprezentantul legal al S.C. .X. SRL, inclusiv la sediul administratorului judiciar Casa de Insolvență .X. S.P.R.L., unde au fost aduse la cunoștință constatările inspecție fiscale și consecințele asupra obligațiilor datorate bugetului general consolidat. Totodată, la data de .X./2014 a fost depusă la registratura firmei sub nr..X. nota explicativă prin care au fost solicitate reprezentantului legal explicații cu privire la unele constatări, care ulterior au fost incluse în Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale de plată stabilite de inspecția fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014. Așa cum am arătat în cuprinsul actului de control, până la data finalizării inspecției fiscale reprezentantul legal al contribuabilului verificat nu a formulat răspunsuri la explicațiile scrise solicitate.”

B. În ceea ce privește debitele suplimentare și accesoriile aferente:

1. Referitor suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoare adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în cuantum de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Sesizarea penală nr..X./2014, împreună cu Procesul verbal nr..X./2014 ale cărui constatări au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada .X./2009 – .X./2013, S.C. .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru operațiuni reprezentând transfer parțial de active între SC .X. SA, în calitate de cedent și SC .X. SRL, în calitate de primitor, între cei .X. operatori economici existând relații de afiliere/subordonare, operațiuni care au fost tratate ca o simplă vânzare de bunuri deși reprezentau un transfer de active. Aceste operațiuni au fost taxate în scopuri fiscale, cu scopul sustragerii SC .X. SA de la măsurile asigurătorii instituite prin Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr..X./2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X.. Urmare constatărilor rezultate din inspecția fiscală efectuată la SC .X. SA, precum și acestor fapte, a fost formulată sesizare penală, transmisă de Direcția generală .X. către Direcția Națională Anticorupție cu adresa nr..X./2013.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada .X./2010 – .X./2011, S.C. .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor achiziții de la furnizori care nu si-au îndeplinit obligațiile declarative, nu funcționează la sediul declarat, au un comportament de firme de tip « fantomă », în baza unor înscrieri ce nu îndeplinesc condiția de documente justificative, operațiunile consemnate nefiind reale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor operațiuni reprezentând

livrări intracomunitare, pentru care societatea nu a justificat scutirea de TVA și nu a făcut dovada că bunurile au părăsit teritoriul României.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru perioada .X./2009 – .X./2013, taxa pe valoare adăugată de plată în sumă de .X. lei și accesorii în cuantum de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

În drept, potrivit prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1)Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în cauză există suspiciuni de evaziune fiscală, în condițiile în care, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X. au constatat că în speță se ridică problema realității și legalității operațiunilor efectuate de societate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului consolidat al statului, având în vedere și procesele verbale încheiate de Direcția generală .X. și .X. – Secția .X..

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care “constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Decizia nr. .X. din .X./2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr..X./1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X./2011, Curtea Constituțională apreciază că „în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția generală .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția de Investigare a Infraacțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Procesul verbal nr..X./2014 ale cărui constatări au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infraacțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elementele obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se .X. Hotărârea Fini H. – C.32/03; Kittel și Recolta Recycling – C.439/04 și C.440/04; Mahayben și David C.80/11 și C.142/11 și Bonik C.285/11).

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infraacțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrariedade între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de

soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214”

se va suspenda soluționarea contestației pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în cuantum de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea (...)”

De asemenea, pct.10.1 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei:

2.1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă unei facturi emise de S.C. .X. SRL, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA în condițiile în care la data emiterii acestei facturi, societatea .X. SRL nu era înregistrată în scopuri de TVA.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna .X. 2013, S.C. .X. SRL a înregistrat în jurnalul de cumpărări și în evidența contabilă factura nr..X./2013, emisă de SC .X. SRL .X., contribuabil care, nu a fost niciodată înregistrat în scopuri de TVA și nu a depus nicio declarație informativă .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, între S.C. .X. SRL și SC .X. SRL .X. există neconcordanțe în privința datelor raportate prin declarația informativă privind livrările/achizițiile efectuate pe teritoriul național (.X.), în sensul că SC .X. SRL nu a declarat livrări către S.C. .X. SRL.

Având în vedere cele constatate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. SRL a exercitat fără justificare legală dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza unui document emis de o persoană neînregistrată în scopuri de TVA, contrar prevederilor art.146 alin. (1) lit.a) și art.155 alin.(19) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta având drept consecință majorarea nejustificată a taxei deduse aferentă facturii emise de S.C. .X. SRL.

În drept, potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.02.2013:

“(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 [...]”

iar la art.155 alin.(19) lit.d) din același act normativ, se stipulează:

“(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

Potrivit prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 iar factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura nr..X./2013 emisă de SC .X. SRL.

Totodată, se reține că, potrivit bazei de date a ANAF, SC .X. SRL nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA.

Astfel, se reține că în data de .X./2013, SC .X. SRL a emis facturi cu TVA deși nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA, iar S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestei facturi deși, potrivit actelor normative anterior precizate persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 iar factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Totodată, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA, S.C. .X. SRL avea obligația să verifice dacă factura are înscris un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid, nefiind astfel posibilă luarea în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul societății potrivit căruia, având în vedere volumul mare de activitate, numărul mare al partenerilor contractuali, clienți și furnizori, și frecvența efectuării plăților, este aproape imposibilă cercetarea fiecărui client în parte, cu atât Mai mult cu cât relațiile comerciale presupun înainte de toate încrederea reciprocă acordată de partenerii de afaceri.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. .X. SRL și SC .X. SRL .X. există neconcordanțe în privința datelor raportate prin declarația informativă privind livrările/achizițiile efectuate pe teritoriul național (.X.), în sensul că SC .X. SRL nu a declarat livrări către S.C. .X. SRL și nu a depus nicio declarație informativă .X..

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia furnizorul a stornat în aceeași perioadă fiscală factura emisă eronat și a emis una corectă, fiind îndeplinite regularizările necesare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu justifică cu documente această afirmație, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, întrucât S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura emisă de SC .X. SRL, deși aceasta nu a fost înregistrată în scopuri de TVA până la data emiterii acestei facturi, se

reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă facturii emise de S.C. .X. SRL.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul 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 va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de S.C. .X. SRL.

2.2. Referitor taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor nr..X./2010, nr..X./2011 și nr..X./2011 emise de SC .X. SRL, respectiv S.C. .X. SRL, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea are dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor menționate mai sus, înregistrate în jurnalul de cumpărări aferent lunii .X.2010, respectiv lunii .X. 2011 și lunii .X. 2011, în condițiile în care societatea nu justifică acest drept cu documente în forma cerută de lege.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru TVA înscrisă în factura nr..X./2010 emisă de S.C. .X. SRL, respectiv în factura nr..X./2011 și factura nr..X./2011 emise de S.C. .X. SRL, deoarece aceste facturi, înregistrate în jurnalul de cumpărări aferent lunii .X.2010, respectiv lunii .X. 2011 și lunii .X. 2011, au fost prezentate organelor de inspecție fiscală în copie, nefiind respectate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și Titlului VI, pct.46, alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de .X./2010, prevede:

“ (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 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;”

Totodată, potrivit pct.46 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 09.05.2006, stipulează:

“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. [...]”

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru TVA 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, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul trebuie să solicite emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial.

Sintetizând prevederile legale menționate mai sus, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, societatea trebuie să facă dovada calității de documente justificative a documentelor înregistrate, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și normelor

legale invocate mai sus, întrucât persoanele impozabile au obligația evidențierii corecte și complete a tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice și a consemnării tuturor documentelor care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, conform art.156 din Codul fiscal.

În concluzie, pentru a justifica existența dreptului de deducere a TVA este necesar ca documentele aferente unei operațiuni să fie prezentate organelor de inspecție fiscală pentru ca acestea să poată stabili starea de fapt, ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale.

Din analiza constatărilor și a modului de stabilire a TVA, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA aferentă facturii nr..X./2010 emisă de S.C. .X. SRL, respectiv facturilor nr..X./2011 și nr..X./2011 emise de S.C. .X. SRL, deoarece aceste facturi, înregistrate în jurnalul de cumpărări aferent lunii .X.2010, respectiv lunii .X. 2011 și lunii .X. 2011, au fost prezentate organelor de inspecție fiscală în copie, nefiind respectate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și Titlului VI, pct.46, alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să le prezinte, astfel încât să se poată stabili, fără echivoc, dacă beneficiază sau nu de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor respective declarate în jurnalul de cumpărări aferent lunii .X.2010, respectiv lunii .X. 2011 și lunii .X. 2011.

Prin urmare, nefiind justificat dreptul de deducere a TVA cu facturile nr..X./2010, nr..X./2011 și nr..X./2011 emise de S.C. .X. SRL, respectiv S.C. .X. SRL, în original, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA aferentă acestor facturi.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia *“în Cauza C-85/95 – Reisdorf, în care s-a pus problema lipsei documentului original, Curtea Europeană de Justiție a statuat că “nu este necesar originalul facturii, fiind suficientă și copia acesteia. Art.18 (1) (a) și art.22 (3) din*

Directiva a VI-a impune statelor membre să considere documente justificative nu numai factura în original, ci orice alt document care ține loc de factură și îndeplinește condițiile în cauză” acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, societatea nu a prezentat alte documente care să țină loc de factură și care să îndeplinească condițiile în cauză.

Mai mult, Jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, astfel că, până la amendarea legislației naționale citate în speță, aceasta prevalează în soluționarea cauzei, în acest sens fiind și punctul de vedere al Direcției .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat pentru o speță similară prin adresa nr..X./2012.

Totodată, din jurisprudența europeană se reține că CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul 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 va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor nr..X./2010, nr..X./2011 și nr..X./2011 emise de SC .X. SRL, respectiv S.C. .X. SRL.

2.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă chiriei facturate de SC .X. SRL, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA menționată mai sus, în condițiile în care imobilul închiriat nu a fost destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar prestatorul nu a depus notificarea pentru taxarea operațiunilor de închiriere.

In fapt, societatea a exercitat, în perioada .X. 2010 – .X. 2012, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă chiriei facturate de SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA aferentă facturilor de închiriere pe considerentul că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea închirierii imobilului în cauză în scopul activităților desfășurate, respectiv nu a făcut dovada utilizării imobilului în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, precum și pe considerentul că, pentru operațiunea de închiriere care este o operațiune scutită, societatea nu a prezentat notificare prin care furnizorul să opteze pentru taxare.

În drept, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

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

a) operațiuni taxabile;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;”

Totodată, la art.146 alin.(1) lit.a) același act normativ, în vigoare la data efectuării operațiunii, se prevede:

“(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 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;”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, respectiv scutite de taxă iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, serviciile trebuiau să îi fie prestate în beneficiul său.

De asemenea, prevederile art.141, alin.(2), lit.e) și alin.(3) din același act normativ, stipulează:

„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile,
[...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Acestea se coroborează cu prevederile Titlului VI pct.38 alin. (1) și (3) din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) [...] orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente [...] și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului.[...]”

Se reține faptul că închirierea este o operațiune scutită de TVA iar în cazul în care se dorește taxarea acestei operațiuni furnizorul poate opta pentru taxarea acesteia. În acest sens trebuie să depună o notificare la organele fiscale competente, iar taxarea se aplică de la data înscrisă în notificare. Totodată, o copie de pe notificare trebuie transmisă clientului.

În aceste condiții sunt aplicabile prevederile Titlului VI pct. 40 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Cu excepția situațiilor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise în conformitate cu prevederile art. 159 din Codul fiscal. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

(2) [...] Prin excepție, prevederile alin. (1) se aplică atunci când persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) și f) din Codul fiscal nu a depus notificările prevăzute la pct. 38 și 39, dar a taxat operațiunile și nu depune notificarea în timpul inspecției fiscale.”

Se reține că prin aceste reglementări legiuitorul a dat posibilitatea persoanelor impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată să opteze pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunile prevăzute la art.141, alin.(2), lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Se reține astfel că beneficiarii unor astfel de operațiuni pentru care nu a fost depusă o notificare nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită și că ei trebuie să solicite prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără TVA.

Totodată, beneficiarul cunoscând faptul că operațiunea de închiriere este o operațiune scutită și faptul că nu are dreptul să își deducă TVA pentru o astfel de operațiune decât în cazul în care ar fi fost depusă o notificare de solicitare a taxării de către prestator, era obligat, chiar dacă acest lucru nu este prevăzut expres în lege dar decurge în mod logic din prevederea mai sus menționată, să solicite prestatorului dovada depunerii acestei notificări. În cazul nedepunerii acesteia beneficiarul ar fi putut să solicite prestatorului, în condițiile legii, stornarea facturii cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără TVA.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că, în perioada .X. 2010 – .X. 2012, S.C. .X. SRL a evidențiat în jurnalul de cumpărări un număr de .X. de facturi emise de furnizorul SC .X. SRL, având drept obiect, conform datelor înscrise în facturi « chirie conform contract de închiriere din .X./2010 ».

Din analiza facturii seria .X., nr..X./2010, se reține că la rubrica « Denumirea produselor sau a serviciilor » a fost înscris « Avans contract închiriere apartament cf.ctr.nr..X./2010 », iar pe facturile seria .X., nr..X./2011, nr..X./2012, se reține că a fost înscrisă explicația « chirie conf. contract închiriere din .X./2010 ».

Pentru justificarea acestor operațiuni, societatea a prezentat contractul de închiriere .X./2010 încheiat între SC .X. SRL, în calitate de proprietar locator, și S.C. .X. SRL, în calitate de chiriaș. Din analiza clauzelor contractuale se rețin următoarele:

- obiectul contractului a fost constituit de transmiterea de către locator către chiriaș a dreptului de folosință pe durata închirierii, în schimbul plății chiriei;

- imobilul a fost închiriat chiriaşului « pentru a fi folosit cu destinaţia de locuinţă, acesta a vând obligaţia de a nu modifica destinaţia decât cu acordul locatorului;
- durata contractului a fost stabilită la 4 ani, între .X./2010 și .X./2014;
- chiria pentru toată perioada contractului a fost stabilită la .X. euro fără TVA, plata fiind efectuată în lei, la cursul de referinţă al BNR, valabil pentru ziua întocmirii facturii;
- referitor la modalitatea de plată, s-a stipulat că în termen de 30 zile de la data semnării contractului se va achita suma de .X. euro plus TVA, iar diferenţa lunar, până la data de 10 ale fiecărei luni, o valoare de .X. euro exclusiv TVA/lună.

Din analiza raportului de inspecţie fiscală, se reţine că S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative, în afara celor menţionate anterior, din care să rezulte necesitatea închirierii imobilului în cauză în scopul activităţilor desfăşurate, respectiv nu a făcut dovada utilizării imobilului în scopul realizării operaţiunilor sale taxabile.

Totodată, organele de inspecţie fiscală au constatat că imobilul închiriat nu poate fi asimilat unei locuinţe de serviciu, nefiind respectate dispoziţiile specifice din Legea locuinţei nr.114/1996, în sensul că imobilul nu este situat în aceeaşi localitate cu domiciliul fiscal al contribuabilului verificat, iar suprafaţa închiriată excede celei reglementate prin actul normativ invocat.

Mai mult, pentru închirierea bunului imobil, operaţiune scutită de taxă conform art.141, alin.(2), lit.e) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, S.C. .X. SRL nu a prezentat în timpul controlului notificarea privind opţiunea de taxare a acestei operaţiuni, pe care locatorul SC .X. SRL avea obligaţia să o depună la organul fiscal competent în situaţia optării pentru taxarea operaţiunii, conform art.141, alin.(3) din Codul fiscal și Titlu VI, pct.38, alin.(1), (2) și (3) din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, se reţine că în mod legal organele de inspecţie fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, având în vedere faptul că S.C. .X. SRL nu a făcut dovada utilizării imobilului în scopul realizării operaţiunilor prevăzute la art.145, alin.(2), lit.a) din Codul fiscal și nu a prezentat în timpul controlului notificarea privind opţiunea de taxare a acestei operaţiuni, conform art.141, alin.(3) din Codul fiscal și Titlu VI, pct.38, alin.(1), (2) și (3) din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul 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 va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă chiriei facturate de SC .X. SRL.

2.4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi emise de SC .X. SRL reprezentand « servicii consultanță », Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA menționată mai sus, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, efectuarea acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv faptul că acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

In fapt, S.C. .X. SRL a exercitat în perioada .X. 2011 – .X. 2011, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unui număr de 7 de facturi emise de SC .X. SRL .X., având drept obiect, conform datelor înscrise în facturi, « servicii consultanță ».

Pentru aceste operațiuni societatea nu a prezentat documente justificative cu privire la prestarea serviciilor în cauză, respectiv contract încheiat între părți, din care să rezulte natura serviciilor, modul și perioada de efectuare a acestora, valoarea totală a serviciilor și modalitatea de plată, precum și situații de lucrări, rapoarte de lucru, din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni pentru care S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative, pe considerentul că societatea nu a justificat faptul că aceste servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, așa cum este prevăzut la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

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

a) operațiuni taxabile;”

iar potrivit art.125¹ alin.(1) pct.1 din același act normativ:

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de .X./ jos au următoarele semnificații:

1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

“(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 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;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (5).

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în

folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA 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.

Prin urmare, se reține că 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 TVA.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui bun/serviciu, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv obținerea bunului/serviciului urmare operațiunii de livrare/prestare, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Așadar, sintetizând aceste prevederi legale, se reține că pentru a avea drept de deducere a TVA înscrisă în facturile primite de la SC .X. SRL .X., reprezentând servicii de consultanță, societatea trebuie să facă dovada prestării serviciilor respective și măsura în care sunt în folosul operațiunilor sale taxabile, or, potrivit celor constatate de către organele de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente care să justifice prestarea serviciilor în cauză, respectiv contract încheiat între părți, din care să rezulte natura serviciilor, modul și perioada de efectuare a acestora, valoarea totală a serviciilor și modalitatea de plată, precum și situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii, analize, planuri de concepere a strategiei de dezvoltare a firmei, de elaborare a strategiilor privind soluții integrate de finanțare, modelare financiară, tehnologie și proiectare pentru ferme și fabrici precum și de accesare a unor fonduri europene nerambursabile, proiecte de fezabilitate, invocate în contestație, sau orice alte servicii de consultanță care ar fi putut include cheltuielile cu personalul și cu desfășurarea acestei activități, din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii și faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, se reține că pentru justificarea prestării și utilității serviciilor de consultanță, organele de inspecție fiscală au solicitat societății contestatare prezentarea de documente justificative, potrivit

prevederilor art.56 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se specifică:

“Prezentarea de înscrisuri:

(1) 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. [...].”

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL reprezentând servicii de consultanță.

Totodată, se reține că emiterea și înregistrarea în contabilitate a unor facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât, TVA devine exigibilă numai în măsura în care societatea justifică prestarea efectivă a serviciului de consultanță cu documente.

Față de cele ce preced, se reține că societatea nu a justificat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, prestarea efectivă a serviciilor de consultanță de către prestator, necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, prin documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr..X./2012, pronunțată în dosarul nr..X./2010, respectiv *„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”*.

Învedereăm faptul că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligatia** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN,

unde Curtea a statuat că este **obligatia persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura a anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.**

Totodată, referitor la administrarea și aprecierea probelor, potrivit dispozițiilor stipulate la art.49 din același act normativ, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; solicitarea de expertize; folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SRL.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul 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 va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SRL.

2.5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor autovehicule, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. SRL are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată menționată mai sus, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că aceste autovehicule au fost folosite în scopul operațiunilor taxabile și se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată astfel:

- în perioada .X. 2010 – .X. 2013, a achiziționat autoturisme în baza a .X. contracte de leasing financiar, din care .X. contracte au fost preluate prin cesiune cu acordul locatorului de la SC .X. SRL;

- în luna .X./2013, a achiziționat patru autoturisme de la SC .X. SA.

Pentru aceste achiziții societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte scopul și modul în care au fost utilizate autovehiculele, respectiv decizii interne privind persoanele angajate care au drept de utilizare a acestui autoturism, foi de parcurs care să conțină informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs precum și documente justificative din care să reiasă că autovehiculele în cauză se încadrează în categoriile exceptate de la regula generală, sau că au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, conform prevederilor art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (aplicabil până la data de .X./2011), respectiv art.145¹ alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (aplicabil începând cu data de .X./2012),

precum și normelor metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, Titlul VI, pct.45¹, alin.(1), aplicabil până la data de .X./2011, respectiv pct.45¹, alin.(1)- (8), aplicabil începând cu data de .X./2012, operațiuni pentru care avea obligația limitării la 50% a dreptului de deducere a taxei.

- a dedus TVA aferentă avansurilor achitate în cazul a 2 contracte de leasing financiar încheiate în luna .X. 2010, respectiv contractul nr. .X./2010 încheiat cu .X. SA și nr..X./2010 încheiat cu .X. SA, contract în cazul căruia a dedus taxa aferentă valorii reziduale facturată eșalonat de locator o dată cu ratele de leasing, în perioada .X. 2010 – .X. 2011, operațiuni pentru care avea obligația limitării totale a dreptului de deducere a taxei;

- în perioada .X. 2012 – .X. 2013, a dedus TVA aferentă avansului, ratelor de leasing și valorii reziduale în cazul a patru contracte încheiate cu locatorii .X. SA și .X. SA, operațiuni pentru care avea obligația limitării la 50% a dreptului de deducere a taxei.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de autovehicule pe considerentul nerespectării de către S.C. .X. SRL a prevederilor legale menționate anterior.

În drept, la art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de .X./2011, sunt stipulate prevederile referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

“(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească .X. kg și care să nu aibă Mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.”

Potrivit acestor prevederi legale, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească .X. kg și care să nu aibă Mai mult de .X. scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepțiile expres stipulate de legiuitor.

Totodată, potrivit prevederilor art.145¹ alin.(1) - alin.(3) din același act normativ, aplicabile începând cu data de .X./2012:

“(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește .X. kg sau Mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.”

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, se reține că se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu excepțiile expres stipulate de legiuitor.

Acestea se coroborează cu prevederile pct.45¹ alin.(1)- (2) din același act normativ, în forma în vigoare până la data de .X./2011:

“(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de .X./ jos au următoarele semnificații:

[...]e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie sunt cuprinse și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;[...] ”,

iar potrivit alin.(2):

“(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.”

Totodată, conform pct.45¹ alin.(1) - (8) din același act normativ, aplicabil începând cu data de .X./2012:

“(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește .X. kg și nu are Mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale convenite acestora.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.[...]

(6) În scopul aplicării art. 145¹ alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de .X./ jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru:

[...]

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145¹ alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

c) vehiculele utilizate de agenții de achiziții reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei .X./ bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge obiectivele de calitate, costuri, termene. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145¹ alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată reprezintă vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145¹ alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercițarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză,

În conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus și cele reținute la situația de fapt, precum și faptul că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte scopul și modul în care au fost utilizate autovehiculele, respectiv decizii interne privind persoanele angajate care au drept de utilizare a acestui autoturism, foi de parcurs care să conțină informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometri parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs precum și documente justificative din care să reiasă că autovehiculele în cauză se încadrează în categoriile exceptate de la regula generală, sau că au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de autoturisme.

Referitor la argumentele contestatei potrivit cărora achizițiile de autovehicule în cauză se încadrează în dispozițiile legale prevăzute de Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată fiind deductibilă în întregime, întrucât:

- autoturismele au fost achiziționate în vederea utilizării în folosul operațiunilor taxabile, fiind autovehicule care corespund și satisfac necesitățile de ordin economic, al relațiilor de afaceri, de marketing și de vânzări, precum și de imagine a companiei în ansamblu, fiind folosite inclusiv la deplasarea persoanelor implicate în conducerea și administrarea companiei, precum și pentru parteneri de afaceri atât în țară, cât și în străinătate în deplasările aferente întâlnirilor efectuate în interesul companiei (reuniuni, conferințe, târguri, expoziții), dar și în deplasările personalului companiei în vederea promovării produselor acestora și creșterii vânzărilor;

- autovehiculele au fost utilizate atât pentru deplasarea personalului la și de la locul de desfășurare a activității, dar și de către persoanele responsabile cu vânzarea bunurilor produse sau comercializate de către companie, S.C. .X. SRL având câteva zeci de puncte de lucru prin care își desfășoară activitatea, pe o rază considerabilă față de sediul central ;

- utilizarea autovehiculelor se făcea pe baza procedurilor interne ale companiei, existând detalieri corespunzătoare asupra modalității de utilizare a acestora, iar parte din autovehiculele expres menționate de către organele de control fiscal au fost închiriate către terțe companii, producând astfel venituri corespunzătoare cheltuielilor înregistrate cu acestea,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele motive:

Argumentele contestatarei în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată în speță sunt formulate evaziv, fără să se precizeze concret care erau procedurile interne ale companiei, pentru care susține că deține detalieri corespunzătoare asupra modalității de utilizare a autovehiculelor, care sunt angajații și motivul pentru care aceștia au beneficiat de transport gratuit cu autovehiculele în cauză, așa cum prevăd normele metodologice date în aplicarea art.145¹ alin.(1) din Codul fiscal.

De asemenea, conform prevederilor legale, vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale convenite acestora. Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită uz personal.

Astfel, în spețe similare, ce priveau utilizarea unui autovehicul închiriat pentru transportul directorului general de la domiciliul acestuia la locul de muncă, Curtea Europeană de Justiție a statuat că deplasarea de la domiciliu la locul de muncă reprezintă o condiție necesară pentru prezența salariaților la locul de muncă, astfel că îndeplinirea condiției nu reprezintă un element determinant pentru a se considera că transportul unui salariat de la domiciliu la locul de muncă nu ar fi în folosul propriu al salariatului. Cu alte cuvinte, o legătură indirectă cu activitatea economică a persoanei impozabile, nu este suficientă, prin ea însăși, pentru a exclude ca asigurarea transportului salariaților să fie asimilată cu o prestare de servicii efectuată cu tiltu oneros, potrivit Hotărârilor din Cauza C-258/95 Filibeck, punctul 27 și Cauza C-118/11 Eon Aset Menidjmont, punctul 51.

Numai în împrejurări speciale, precum dificultatea evidentă de a găsi un mijloc de transport se consideră că angajatorul poate asigura el

Însuși transportul salariaților de la domiciliul acestora la locul de muncă, caz în care prestarea serviciilor de transport este efectuată în scopul activității economice și a persoanei impozabile, potrivit Hotărârilor din Cauza C-258/95 Filibeck, punctul 29 și Cauza C-118/11 Eon Aset Menidjunt, punctul 52.

Totodată, în ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia unele autovehicule au fost închiriate către terțe companii, producând astfel venituri corespunzătoare cheltuielilor înregistrate cu acestea, se reține că această operațiune nu este de natură să modifice tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicabil pentru achiziția bunului în cauză, întrucât, potrivit prevederilor legale referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată mai sus citate, pentru achiziția vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească .X. kg și care să nu aibă Mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, și care nu se încadrează la excepțiile expres stipulate de legiuitor, de asemenea citate mai sus, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată, fie deducerea se limitează la 50%.

În plus, chiar și în ipoteza în care pentru închirierea autoturismelor în speță societatea a colectat TVA, se reține că societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, precum și prevederile legale în vigoare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de autoturisme, fapt pentru care în temeiul 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 va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de autovehicule.

2.6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de utilaje și echipamente pentru producția agricolă în baza a 4 contracte de leasing financiar încheiate cu .X. SA, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA menționată mai sus, în condițiile în care societatea nu justifică faptul că aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada .X. 2009 – .X. 2012, S.C. .X. SRL a avut în derulare un număr de .X. contracte de leasing financiar încheiate cu .X. SA .X., având ca obiect achiziția de utilaje și echipamente pentru producția agricolă, respectiv:

- contractul nr..X./2007, având ca obiect achiziția unui sortator optic pentru cartofi tip .X. și alimentator, cu accesorii aferente și a unui plantator de cartofi;

- contractul nr..X./2007, având ca obiect achiziția unui echipament pentru curățarea, decojirea și stivuirea cartofilor;

- contractul nr..X./2007, având ca obiect achiziția unui echipament pentru curățarea, decojirea și stivuirea cartofilor;

- contractul nr..X./2007, având ca obiect achiziția a 6 linii complete de transport cartofi.

Aferent acestor contracte, S.C. .X. SRL a evidențiat în perioada analizată în jurnalul de cumpărări și în evidența contabilă facturi emise de .X. SA, reprezentând contravaloarea ratelor de leasing scadente în perioada .X. 2009 – .X. 2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada supusă inspecției fiscale, S.C. .X. SRL nu a înregistrat în evidența contabilă venituri impozabile și în jurnalul de vânzări operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere, realizate din activități care să implice utilizarea echipamentelor menționate mai sus, respectiv producție de cartofi, închiriere utilaje, servicii de plantare, sortare, decojire, depozitare cartofi etc.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing financiar având ca obiect achiziția de utilaje și echipamente pentru producția agricolă, pentru care S.C. .X. SRL nu a făcut dovada utilizării acestora în scopul realizării operațiunilor sale taxabile sau scutite cu drept de deducere, conform prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

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

a) operațiuni taxabile;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și operațiunilor scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza unor facturi emise de .X. SA, reprezentând contravaloarea ratelor de leasing scadente în perioada .X. 2009 – .X. 2012, având drept obiect achiziția de utilaje și echipamente pentru producția agricolă, fără să demnstreze cu documente că aceste achiziții sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, contestatara susține că achizițiile de utilaje agricole în cauză se încadrează în dispozițiile legale prevăzute de art.145 alin.(2) din Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată fiind deductibilă întrucât:

- toate echipamentele fiind achiziționate în strânsă legătură cu obiectele de activitate ale societății și în scopul desfășurării acestora, la momentul dobândirii lor, fiind apreciată ca oportună și ca o potențială sursă de creștere a profitabilității desfășurarea activității de închiriere a acestor echipamente;

- organele de inspecție fiscală fac referire la faptul că nu s-au înregistrat operațiuni precum producție de cartofi, închiriere utilaje, servicii de plantare, sortare, decojire, depozitare cartofi, în perioada .X. 2009 – .X./2010, fără a face nicio analiză a activității anterioare a societății, începând cu anul 2007 al achiziționării echipamentelor, având în vedere și faptul că, cu ocazia inspecțiilor fiscale desfășurate în perioada 2007 – 2009 nu s-a constatat nicio neregulă referitoare la achiziționarea acestor utilaje,

fără însă să înțeleagă să depună în susținerea celor afirmate documente justificative în baza cărora să facă dovada celor susținute și care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, se reține că argumentele contestatarii în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată în speță sunt formulate evaziv, fără să se precizeze concret modalitatea de utilizare a utilajelor, dacă le-a avut în custodie la terți sau închiriate.

Totodată, în ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia utilajele au fost închiriate către terțe companii, producând astfel venituri corespunzătoare cheltuielilor înregistrate cu acestea, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, în speță, document/înscris care să ateste acest fapt, respectiv contracte, facturi etc.

Față de cele ce preced, se reține că societatea nu a justificat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, prin documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Învedereăm faptul că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligatia** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligatia** persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura a anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

Totodată, referitor la administrarea și aprecierea probelor, potrivit dispozițiilor stipulate la art.49 din același act normativ, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; solicitarea de expertize; folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Totodată, se reține că emiterea și înregistrarea în contabilitate a unor facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât, contribuabilul trebuie să justifice cu documente necesitatea achiziționării bunurilor și dacă acestea sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de utilaje și echipamente pentru producția agricolă.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul 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 va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing financiar având ca obiect achiziția de utilaje și echipamente pentru producția agricolă.

2.7. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi emise de SC .X. SRL în baza contractului de execuție lucrări nr..X./2012, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA menționată mai sus, în condițiile în care societatea nu depune documente doveditoare din care să reiasă că serviciile au fost efectiv prestate și că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în luna .X. 2012, S.C. .X. SRL a evidențiat taxa deductibilă în baza a patru facturi emise de furnizorul SC .X. SRL .X., reprezentând lucrări în perioada .X. – .X. 2012, conform contract nr..X./2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma reprezentând contravaloarea fără TVA a facturilor emise de SC .X. SRL, se regăsește în contul .X. "Imobilizări corporale în curs", S.C. .X. SRL nu a efectuat nicio plată către furnizorul menționat și nu a prezentat la control situații de lucrări din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv de SC .X. SRL și perioada în care au fost prestate, astfel că, nu au acordat drept de deducere pentru TVA, în baza prevederilor art.134¹ alin.(1) și alin.(7), art.134² alin.(1) și art.145 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile art.134¹ alin.(1) și alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

"Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. ”

Acestea se coroborează cu prevederile art.134² alin.(1) din același act normativ:

***“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii
(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. ”***

Totodată, art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii, stipulează:

“(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;”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Se reține totodată că, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei iar exigibilitatea intervine la data la care are loc faptul generator. În ceea ce privește prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, acestea sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

De asemenea, potrivit art.125¹ alin.(1) pct.1 din același act normativ:

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de .X./ jos au următoarele semnificații:

1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele

operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

“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 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 alin.(5);”

În aplicarea art.146 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.46 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, prevede:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. [...]”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) sau în baza duplicatului facturii, în condițiile în care exemplarul original al facturilor a fost pierdut, sustras sau distrus.

Se reține totodată, că deținerea unei facturii care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA 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.

Prin urmare, se reține că 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 TVA.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui bun/serviciu, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv obținerea bunului/serviciului urmare operațiunii de livrare/prestare, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că facturile în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în luna .X. 2012, au fost emise de SC .X. SRL .X. în baza contractului nr..X./2012, fără anexe, și a procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./2012.

Conform clauzelor contractului nr..X./2012 încheiat între SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, și SC .X. SRL, în calitate de executant, părțile au stabilit drept obiect principal că « executantul se obligă să execute, să finalizeze lucrări “.X., împrejmuire teren, drumuri interioare și alei pietonale“ (...) », la un preț convenit de .X. lei, la care se adaugă TVA. În ceea ce privește modalitatea de plată, părțile au convenit că “Achizitorul are obligația de a efectua plata către executant în termen de 60 de zile de la acceptarea la plată a facturii emise de către acesta din urmă (...)”.

Potrivit datelor consemnate în procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./2012, lucrările care au făcut obiectul acestui proces-verbal au constat în “.X.”, executate în baza autorizației nr..X./2012, cu valabilitate până la data de .X./2012, emisă de Primăria Comunei .X.,

autorizație care nu a fost prezentată organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației, în susținerea contestației.

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că S.C. .X. SRL a înregistrat contravaloarea fără TVA a facturilor emise de SC .X. SRL, în contul .X. "Imobilizări corporale în curs", iar până la sfârșitul perioadei verificate, respectiv .X./2013, nu au fost efectuate transferuri în conturile de imobilizări, această valoare regăsindu-se în continuare în contul de investiții în curs.

Totodată, se reține că, dreptul de proprietate asupra activului ".X.", incluzând toate construcțiile și terenul aferent, a fost transferat de la SC .X. SA la S.C. .X. SRL în luna .X. 2012, conform contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2012, în timp ce contractul între SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, și SC .X. SRL, în calitate de executant, care a avut drept obiect principal execuția de lucrări ".X., împrejmuire teren, drumuri interioare și alei pietonale (...)", a fost încheiat în luna .X. 2012, iar facturile emise de furnizor au drept obiect contravaloarea situației de lucrări efectuate în perioada .X. – .X. 2012.

În ceea ce privește modul de plată a facturilor emise de furnizorul SC .X. SRL, conform fișei contului .X. "Furnizori", S.C. .X. SRL a evidențiat plăți în perioada .X./2013 – .X./2013, iar după sfârșitul perioadei verificate, respectiv .X./2013, până la data de .X./2013, mai puțin decât contravaloarea facturilor.

Din verificarea documentelor care au stat la baza stingerii obligațiilor către SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, S.C. .X. SRL nu a efectuat nicio plată către furnizorul menționat, stingerea obligațiilor fiind efectuată pe bază de bilete la ordin emise în favoarea SC .X. SRL, pentru care în timpul controlului nu a fost făcută dovada că au fost predate furnizorului în vederea decontării, contravaloarea acestora regăsindu-se și la data inspecției fiscale în soldul contului .X. "Efecte de plătit" ca obligații nedecontate.

Având în vedere cele constatate, precum și faptul că la control nu au fost prezentate situații de lucrări din care să rezulte serviciile care au fost prestate efectiv de SC .X. SRL și perioada în care au fost prestate, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al S.C. .X. SRL explicații scrise referitoare la aspectele constatate, însă până la data finalizării inspecției fiscale, nu au fost formulate răspunsuri la întrebările cuprinse în nota explicativă înregistrată sub nr..X./2014.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile în cauză, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de către societatea în speță, documente cu caracter specific, din care să rezulte că serviciile facturate au fost efectiv prestate și sunt aferente operațiunilor taxabile.

Se reține că încheierea contractului nr..X./2012 între părți cu respectarea clauzelor contractuale, reprezintă voința juridică a părților privind prestarea serviciilor, iar existența contractului, precum și deținerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, întrucât TVA devine exigibilă numai în măsura în care societatea justifică prestarea efectivă a lucrărilor.

Prin urmare, pentru a se stabili dacă se justifică facturarea serviciilor respective, condiție obligatorie ce trebuie îndeplinită pentru deducerea TVA aferentă, societatea trebuia să prezinte în susținerea contestației documente care să ateste punerea în executare a contractului și care să definească concret în ce au constat serviciile prestate, termenele la care s-au realizat, tarifele negociate între părți astfel încât să se poată stabili în ce măsură cuantumul acestora se înscrie în valoarea de piață a serviciilor similare, respectiv documentele prevăzute chiar în contractul încheiat între părți și anume grafic de lucrări, recepția provizorie la terminarea lucrărilor, recepția finală, proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor, proces verbal de recepție finală.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul 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 va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală

nr..X./2014, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SRL în baza contractului de execuție lucrări nr..X./2012.

2.8. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii de la un prestator stabilit în afara Comunității pentru care se aplică taxarea inversă, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea TVA fără a acorda dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de servicii menționate mai sus, în condițiile în care societatea nu depune documente din care să reiasă că serviciile au fost prestate și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în luna .X. 2012, S.C. .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări factura externă (invoice) nr..X./2012, emisă de firma .X. - .X. , în valoare de .X. lei, reprezentând « Servicii », pentru care a dedus TVA, considerând această operațiune scutită de taxă, cu drept de deducere.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că beneficiarul serviciilor, S.C. .X. SRL, este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Titlul VI pct.13 alin.(13) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că locul prestării este în România, unde persoana care primește serviciile își are sediul activității sale economice, fiind aplicată cota de TVA prevăzută la art.140 alin.(1) din Codul fiscal, iar S.C. .X. SRL datorează TVA, în conformitate cu art.150 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, potrivit art.157 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru această operațiune S.C. .X. SRL avea obligația să evidențieze în jurnalele de vânzări și cumpărări, precum și în decontul prevăzut la art.156² din același act normativ, atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 – 147¹, taxa aferentă serviciilor facturate de firma .X. – .X. .

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru aceste operațiuni societatea nu a prezentat documente justificative cu privire la prestarea serviciilor în cauză, respectiv contract încheiat între părți, din care să rezulte natura serviciilor, modul și perioada de efectuare a acestora,

valoarea totală a serviciilor și modalitatea de plată, precum și situații de lucrări, rapoarte de lucru etc, din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii, precum și faptul că au fost destinate în folosul operațiunilor proprii, așa cum este prevăzut la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. SRL datorează TVA urmare celor constatate privind nerespectarea prevederilor legale referitoare la evidențierea atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă a taxei aferentă serviciilor facturate de firma .X. – .X. , și nu are drept de deducere a TVA, întrucât nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere.

În drept, sunt incidente prevederile art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“Locul prestării de servicii

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

iar la art.150 alin.(2) din același act normativ:

“Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).”

Potrivit pct.13 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“ (8) Serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți în afara Comunității [...], urmează aceleași reguli ca și serviciile intracomunitare în ceea ce privește determinarea locului prestării și celelalte obligații impuse de prezentul titlu [...].”

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se reține că locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice, iar taxa este datorată de orice persoană impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România. Totodată, serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți în afara Comunității urmează aceleași reguli ca și serviciile intracomunitare în ceea ce privește determinarea locului prestării.

Așadar, având în vedere prevederile legale invocate mai sus și cele reținute la situația de fapt, se reține că, în mod corect organele de inspecție fiscală au constatat că locul prestării serviciilor de firma .X. - .X. către S.C. .X. SRL este în România, astfel că taxa este datorată de beneficiarul serviciilor care au locul prestării în România, respectiv S.C. .X. SRL, aceasta având obligația de a evidenția în decont operațiunea, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, și în consecință stabilind măsura colectării taxei aferente achiziției de servicii pentru care S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere, fapt necontestat de societate.

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de servicii se reține că, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine

persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA 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.

Prin urmare, se reține că 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 TVA.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă serviciu, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv obținerea serviciului urmare operațiunii de prestare, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Așadar, sintetizând aceste prevederi legale, se reține că pentru a avea drept de deducere a TVA înscrisă în factura externă (invoice) nr..X./2012, emisă de firma .X. - .X. , reprezentând servicii, societatea trebuie să facă dovada prestării serviciilor respective și măsura în care sunt în folosul operațiunilor sale taxabile, or, potrivit celor constatate de către organele de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv contract încheiat între părți, din care să rezulte natura serviciilor, modul și perioada de efectuare a acestora, valoarea totală a serviciilor și modalitatea de plată, precum și situații de lucrări, rapoarte de lucru etc, din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii, precum și faptul că au fost destinate în folosul operațiunilor proprii, așa cum este prevăzut la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai ales că prin contestația formulată definește aceste servicii ca fiind „servicii financiare”.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, se reține că pentru justificarea prestării și utilității serviciilor, organele de inspecție fiscală au solicitat societății contestată prezentarea de documente justificative, potrivit prevederilor art.56 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se specifică:

“ Prezentarea de înscrisuri:

(1) 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. [...]. ”

Organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile în cauză, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de către societatea în speță, documente cu caracter specific, din care să rezulte că serviciile facturate au fost efectiv prestate și sunt aferente operațiunilor taxabile.

Prin urmare, întrucât societatea prin aplicarea asupra operațiunilor a unui tratament fiscal incorect și anume acela de a considera operațiunea scutită de TVA cu drept de deducere, organul de soluționare a contestației reține faptul că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat în temeiul prevederilor art.133 alin.(2) și art.150 alin.(2) din Codul fiscal, invocate în prezenta decizie, și anume TVA este datorată de persoana impozabilă, în speță S.C. .X. SRL în calitate de beneficiar al unor servicii pentru care locul prestării se află în România, în ceea ce privește TVA colectată precum și în ceea ce privește TVA deductibilă, analizată de organele de inspecție fiscală prin prisma art.145 invocat de asemenea în prezenta contestație.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul 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 va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de firma .X. – .X. .

2.9. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate de la clientul SC .X. SRL, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor menționate mai sus la data încasării acestora în condițiile în care acestea nu au fost facturate SC .X. SRL.

În fapt, S.C. .X. SRL a încasat avansuri în perioada verificată de la clientul SC .X. SRL în sumă de .X. lei, TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Din verificarea fișei contului .X. « Clienți », analitic « .X. SRL », organele de inspecție fiscală au constatat că la data de .X./ 2012, aceasta prezenta un sold creditor în valoare de .X. lei, rămas neschimbat și la sfârșitul perioadei verificate, respectiv .X./2013.

În urma analizei operațiunilor evidențiate în fișa de cont a clientului menționat, în corelație cu facturile emise și extrasele de cont bancare, organele de inspecție fiscală au constatat că soldul creditor al fișei reprezintă avansuri în valoare de .X. lei care nu au fost facturate clientului SC .X. SRL.

Astfel, având în vedere prevederile art.134 alin. (2), art.134¹ alin.(1) și art.134² alin.(1) și (2) lit.b), art.155 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat, S.C. .X. SRL nu a cuprins în baza de impozitare a taxei contravaloarea avansurilor încasate de la SC .X. SRL în sumă de .X. lei, inclusiv TVA în cotă de .X. %, pentru care exigibilitatea a intervenit în luna .X.2012, având drept consecință diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectate cu suma de .X. lei (.X. lei x .X.), taxă colectată aferentă lunii .X.2012.

În drept, potrivit prevederilor art.134 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, [...].”

Totodată, prevederile art.134¹ alin.(1) din același act normativ stipulează:

“Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

iar la art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.b) se prevede:

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

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

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;

Acestea se coroborează cu prevederile art.155 alin.(1) din același act normativ, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) [...] De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei iar faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor. De asemenea, se reține că persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Ca regulă generală, se reține că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor iar exigibilitatea taxei intervine

la data la care are loc faptul generator deci la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Prin excepție de la regula generală, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată poate interveni fie

1. la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator
2. la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator și anume data livrării bunurilor sau data prestării serviciilor.

În acest caz, se reține că S.C. .X. SRL a încasat avansul de la SC .X. SRL fără a emite facturi către acesta astfel că societatea contestată se află în cazul celei de-a doua excepții de la regula generală și avea obligația să colecteze TVA la data la care a încasat avansurile.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că societatea contestată, în mod eronat, nu a colectat TVA aferentă avansurilor la data încasării acestora deoarece fiind vorba de de avansuri se încadrează pe cea de a doua excepție de la regula generală și astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea de TVA colectată la data încasării acestora, conform prevederilor legale.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul 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 va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate de la clientul SC .X. SRL.

2.10. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate și facturate SC .X. SRL, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal societatea a diminuat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată menționate

mai sus cu operațiuni de stornare în condițiile în care S.C. .X. SRL nu prezintă documente care să justifice stornarea.

În fapt, S.C. .X. SRL a încasat avansuri în perioada verificată de la clientul SC .X. SRL în sumă de .X. lei, TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Din verificarea fișei contului .X. « Clienți », analitic « .X. SRL », organele de inspecție fiscală au constatat că la data de .X./2013 prezenta un sold creditor în valoare de .X. lei, rămas neschimbat și la sfârșitul perioadei verificate, respectiv .X./2013.

În urma analizei operațiunilor evidențiate în fișa de cont a clientului menționat, în corelație cu facturile emise și extrasele de cont bancare, organele de inspecție fiscală au constatat că soldul creditor al fișei, în valoare de .X. lei, inclusiv TVA, reprezintă avansuri facturate și încasate în cursul perioadei verificate de la clientul SC .X. SRL, care au fost stornate cu factura nr..X./2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin factura nr..X./2013 au fost stornate trei facturi de avans, respectiv facturile nr..X./2009, nr..X./2010 și nr..X./2010 pentru care a fost aplicată cota de TVA de .X.%, în sumă de .X. lei, valabilă la data emiterii documentelor către beneficiar.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod nejustificat S.C. .X. SRL a diminuat în luna .X. 2013 baza de impozitare a taxei cu contravaloarea avansurilor încasate de la același client, în sumă de .X. lei, inclusiv TVA în cotă de .X. %, în condițiile în care stornarea acestora nu a fost consecința emiterii unor facturi pentru contravaloarea integrală a livrării unor bunuri și/sau prestării de servicii.

Astfel, având în vedere prevederile art.134 alin. (2), art.134¹ alin.(1) și art.134² alin.(1) și (2) lit.b), art.137 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1), în vigoare până la .X./2012, și art.155 alin.(15), în vigoare începând cu .X./2013, din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile Titlului VI, pct.72 alin.(2) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat S.C. .X. SRL nu a cuprins în baza de impozitare a taxei avansurile încasate de la SC .X. SRL, având drept consecință diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectate cu suma de .X. lei (.X. lei x .X.), taxa aferentă lunii .X. 2013.

În drept, potrivit prevederilor art.134 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, [...].”

Totodată, prevederile art.134¹ alin.(1) din același act normativ stipulează:

“Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

iar la art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.b) se prevede:

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

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

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;”

Acestea se coroborează cu prevederile art.155 alin.(1) din același act normativ, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) [...] De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

În aplicarea art.155 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.72 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, prevede:

“72.(2)Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri ori 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 ori pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. ”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei iar faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor. De asemenea, se reține că persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă iar regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri ori 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.

De asemenea, potrivit prevederilor art.137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Totodată, potrivit art.159 alin.(1) lit.a) și b) din același act normativ:

ART. 159

“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte,

informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că legiuitorul a prevăzut în mod expres și limitativ cazurile în care societățile pot diminua baza de impozitare în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, situații în care trebuie emise facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, documente ce vor fi transmise și beneficiarului și care trebuie să conțină informații din documentul inițial, precum și valorile și informațiile corecte.

Dispozițiile legale mai sus menționate se coroborează cu cele ale pct. 14 din Ordinului ministrului Economiei și Finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, care prevăd:

„14. [...] În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operațiunii, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentul, data și numărul de ordine ale operațiunii care face obiectul stornării.

Corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop.

Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate.”

Referitor la ajustarea bazei de impozitare, art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

“Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor; ”

Pentru aplicarea și interpretarea unitară a acestor prevederi legale, au fost elaborate Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.20 alin.(1) precizează:

“20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.”

Având în vedere cele de mai sus, precum și documentele existente la dosarul contestației, se reține că prin factura nr..X./2013 au fost stornate trei facturi de avans, respectiv facturile nr..X./2009, nr..X./2010 și nr..X./2010.

Totodată se reține, din verificarea fișei contului .X. « Clienți », analitic « .X. SRL », faptul că la data de .X./2013 prezenta un sold creditor în valoare de .X. lei, rămas neschimbat și la sfârșitul perioadei verificate, respectiv .X./2013. Astfel se reține că suma totală de .X. lei, reprezentând avansuri de la clientul SC .X. SRL a fost încasată, fără a fi restituită acestuia urmare operațiunii de stornare a facturilor de avans efectuată prin factura nr..X./2013.

În ceea ce privește operațiunea de stornare a facturilor de avans, se reține că societatea nu a justificat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, necesitatea efectuării acestei stornări, prin documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea. Astfel, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte în ce constau serviciile ce urmau a fi prestate și care să justifice motivul pentru care nu a mai avut loc prestarea serviciilor în cauză, respectiv un contract încheiat între părți, necesar în cazul prestărilor de servicii, care a fost reziliat, documente din care să rezulte motivele pentru care serviciile nu mai puteau fi prestate, invocate în contestație, sau orice alte documente din care să rezulte motivul pentru care societatea a procedat la stornarea avansurilor inițiale precum și

motivul pentru care, deși a procedat la stornare și a înregistrat operațiunea în contabilitate, nu a restituit suma reprezentând avansurile încasată inițial.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că factura de stornare nr..X./2013 nu respectă prevederile art.159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și nici pe cele ale pct.14 din Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar – contabile, astfel că nu poate constitui document justificativ pentru operațiunea de stornare. Mai mult, operațiunea menționată nu se încadrează în niciuna din situațiile prevăzute în mod expres la art. 138 din Codul fiscal.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au repus societatea în situația inițială, respectiv au procedat la stabilirea de TVA colectată la data încasării avansurilor, în temeiul 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 va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate și facturate SC .X. SRL.

Prin urmare, întrucât la pct.2.1 - pct.2.10 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă fiecărei deficiențe constatate și contestate de S.C. .X. SRL, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X., și pentru suma totală contestată reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

3. În ceea ce privește accesoriile în sumă totală .X. lei:

3.1. Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, se reține că stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept “accessorium sequitur principalem”, atât timp cât contestatara nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al acestora în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

3.2. Referitor la accesoriile calculate pentru operațiunile de stornare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează accesorii calculate de la data exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturi de achiziții de bunuri și prestari de servicii și în facturi de avans și până la data stornării acestora .

În fapt, S.C. .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza unor facturi emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, facturi care ulterior au fost stornate.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea a majorat nejustificat taxa pe valoarea adăugată dedusă între perioadele în care facturile respective au fost evidențiate în jurnalul de cumpărări și perioada fiscală în care a fost efectuată regularizarea, astfel că au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată pentru perioada cuprinsă între data exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și data stornării acestora.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“(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;”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. Totodată, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

“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 sau serviciilor care i-au fost ori

urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, S.C. .X. SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza unor facturi emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, facturi care ulterior au fost stornate, astfel:

1. Societatea a evidențiat în lunile .X. 2012 și .X. 2012 taxa dedusă aferentă achizițiilor de la furnizorul SC .X. SRL.

Pentru justificarea operațiunilor privind achizițiile de la furnizorul SC .X. SRL, societatea a prezentat factura nr..X./2012, prezentată în copie, respectiv factura cu același nr..X. și aceeași valoare, dar emisă la data de .X./2012 și înregistrată în contabilitatea S.C. .X. SRL o dată cu semnul “+” și o dată cu semnul “-“. Aceste facturi au ca obiect situații de lucrări, la control fiind prezentate numai situațiile înscrise în factura nr..X./2012.

Totodată, din Actul adițional nr..X./2013 la contractul de execuție lucrări nr..X./2012, a rezultat că SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, și SC .X. SRL, în calitate de executant, au convenit renunțarea parțială a unor lucrări, iar prin adresele din data de .X./2013, .X./2013 și .X./2013 emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL s-a solicitat prestatorului emiterea unei facturi de stornare a avansului, în baza actului adițional.

Astfel, se reține că S.C. .X. SRL a prezentat factura de stornare nr..X./2013, încheiată la o dată ulterioară perioadei cuprinse în inspecția fiscală, emisă de SC .X. SRL, ca și document justificativ la factura nr..X./2012, prezentată în copie.

Având în vedere cele constatate, precum și faptul că la control nu a fost prezentat contractul de execuție lucrări nr..X./2012, din care să rezulte obiectul și durata acestuia, prețul și condițiile de plată, se reține că, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al S.C. .X. SRL explicații scrise referitoare la serviciile prestate efectiv de furnizorul SC .X. SRL, perioada în care au fost prestate, valoarea acestora și documentele justificative deținute, în condițiile în care, conform fișei furnizorului în cauză, S.C. .X. SRL a efectuat numai două plăți în luna .X. 2013. Se reține că, până la data finalizării inspecției fiscale, nu au fost formulate răspunsuri la întrebările cuprinse în nota explicativă înregistrată sub nr..X./2014.

2. S.C. .X. SRL și-a exercitat în perioada .X. 2009 – .X. 2010, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în baza facturilor emise de un contribuabil inactiv.

Astfel, în perioada menționată, S.C. .X. SRL a evidențiat în jurnalul de cumpărări un număr de .X. facturi, emise de SC .X. SRL .X.,

contribuabil care, conform datelor înscrise în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, a fost declarat inactiv prin OPANAF nr..X./2009, începând cu data de .X./2009, înregistrarea în scopuri de TVA fiind anulată începând cu data de .X./2009, încalcând astfel prevederile art.11 alin.(1²) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, S.C. .X. SRL a stornat în luna .X. 2012 taxa dedusă eronat în baza facturilor emise de furnizorul SC .X. SRL prin înscrierea sumei respective cu semnul “-“ la rândul .X. « Regularizări taxă dedusă » din decontul întocmit pentru perioada fiscală menționată.

3. S.C. .X. SRL a exercitat în perioada .X. – .X./ 2010 dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri, pentru care a evidențiat în jurnalul de cumpărări un număr de .X. facturi, emise de SC .X. SRL .X., având drept obiect, conform datelor înscrise în facturi produsul « .X. ».

Se reține că, pentru aceste operațiuni societatea nu a prezentat contract de vânzare-cumpărare încheiat între părți și/sau comenzi, din care să rezulte obiectul, modul și perioada de efectuare a livrărilor de bunuri, valoarea totală și modalitatea de plată. Totodată, S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative privind expediția bunurilor, și anume avize de însoțire a mărfii, documente de transport din care să rezulte data livrării, cantitatea, locul încărcării și al descărcării, mijlocul de transport, delegatul.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise nu conțin date privind expediția bunurilor, respectiv numele și datele delegatului, mijlocul de transport, data și ora expediției.

Se reține că, în luna .X. 2010, toate facturile de livrare de bunuri au fost stornate în baza a .X. facturi emise la data de .X./2010 cu semnul “-“ de către SC .X. SRL către S.C. .X. SRL.

În mod similar, se reține că, S.C. .X. SRL nu a prezentat documente justificative privind un eventual retur al bunurilor înscrise în facturile de livrare, și anume avize de însoțire a mărfii, documente de transport iar facturile de stornare emise de SC .X. SRL nu conțin date privind expediția.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că societatea și-a exercitat în mod nelegal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, facturi care ulterior au fost stornate, diminuând nejustificat obligația față de bugetul de stat, pentru intervalul cuprins între data înregistrării facturilor de achiziții, până la data la care acestea au fost stornate.

Astfel, în speță, se rețin și prevederile art. 119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada realizării operațiunilor, care stipulează:

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

Începând cu data de .X./2010, aceste prevederi au devenit:

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

Referitor la perioada pentru care sunt calculate majorările de întârziere, art.120 alin.(1) din același act normativ prevede:

„Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

În ceea ce privește penalitățile de întârziere, acestea au fost calculate în temeiul art. 120¹ alin.1, care precizează:

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

În consecința, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, fapt pentru care în temeiul 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 va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pentru acest capăt de cerere.

4. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de

Administrație Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care această dispoziție nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, au dispus în sarcina S.C. .X. SRL următoarea măsură:

„S.C. .X. SRL va proceda la corectarea declarației eronate a achizițiilor intracomunitare aferente perioadei .X. 2009 – .X. 2013, prin depunerea de declarații rectificative care să cuprindă achizițiile intracomunitare corelate cu datele de emiteră ale facturilor și tipul operațiunilor efectuate.”

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 alin.(1), alin.(3) și alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

[...]

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emiteră a actului administrativ fiscal.[...]”

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit prevederilor art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor

pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de .X. milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C. .X. SRL prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Totodată, potrivit pct.5.1 și pct.5.3 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:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege [...]

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”.

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsura stabilită în sarcina S.C. .X. SRL prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014 nu vizează măsura de diminuare a pierderii fiscale, ci măsuri de corectare a declarării eronate și depunere de declarații rectificative, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat din cadrul Direcției Generale .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției în cauză.

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției Generale .X., în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 pentru suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei** – taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei** – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei** – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Suspendarea soluționării contestației depuse de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de **S.C. .X. SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014**, emisă de Direcția Generală .X., în calitate de organ emitent în vederea soluționării.

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

DIRECTOR GENERAL