



DECIZIA NR. 1783/2021

privind soluționarea contestației formulată de **S.R.L.**,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. x/25.08.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice x prin adresa nr.Tx/23.08.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/25.08.2021, cu privire la contestația formulată de x.R.L., CUI x, cu domiciliul fiscal în localitatea x, str.x, nr.x, parter, x, jud. x, înregistrată la ORC sub nr.Jx/x/xși cu domiciliul procedural ales pentru comunicarea actelor în x, str. xr, nr.x, ap.x, jud. x, prin avocat x, potrivit împuternicirii avocațiale seria x nr.x, anexată în original la dosarul cauzei.

x S.R.L. solicită anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/29.06.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/29.06.2021, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/29.06.2021, organele de inspecție fiscală din taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în sumă de x lei au stabilit suplimentar și respins la rambursare TVA în sumă de x lei și au aprobat la rambursare TVA în sumă de x lei.

Contestația este depusă în termenul legal, prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat în data de **01.07.2021**, potrivit semnăturii împuternicitului societății de pe Adresa nr. x/29.06.2021, anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice, respectiv **16.08.2021** și înregistrată sub nr.x, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art. 270 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată societatea solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. x și a Raportului de inspecție fiscală nr.x pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei, compusă din:

- 1) xlei, reprezentând TVA aferentă achiziției apartamentului din x, str. x, nr.x, ap.17, conform facturii x/16.11.2017,
- 2) xlei, reprezentând TVA aferentă facturilor în copie din Anexa 6,
- 3) x lei, reprezentând TVA aferentă cheltuielilor cu chiria apartamentului din x, str. x, nr.x, ap.17,
- 4) xlei, reprezentând ajustarea TVA aferentă bunurilor imobile,
- 5) xlei, reprezentând TVA prescrisă solicitată la rambursare, pentru următoarele motive:

1. În ceea ce privește TVA în sumă de x lei aferentă achiziției apartamentului din x, str. x, nr.x, ap.17, pentru care organele de inspecție fiscală au reținut că este o operațiune pentru care se aplică taxarea inversă, însă vânzătorul a emis în mod eronat factura cu TVA contrar prevederilor legale.

Societatea arată că, în cazul său, trebuie analizat și fundamentul taxării inverse și că această operațiune a taxării inverse a avut drept principal scop evitarea fraudei.

În cazul de față, societatea afirmă că deși contractul notarial a fost semnat la un preț l-a care s-a aplicat TVA, vânzătorul a colectat TVA-ul în cauză și la plătit, iar cumpărătorul și-a dedus respectivul TVA fără să fie prejudiciat în vreun fel statul român.

De asemenea, arată că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de aceste circumstanțe esențiale în prezenta cauză și resping la deducere TVA în condițiile în care nu se mai poate modifica respectiva factură fiscală sau contractul notarial în sensul dorit de organele de inspecție fiscală, societatea vânzătoare fiind dizolvată din 05.11.2018, să se aplice taxarea inversă, să se rectifice factura fiscală și contractul notarial de achiziționare a imobilului, statul să-i restituie TVA-ul colectat vânzătorului, iar acesta să-l restituie la rândul său cumpărătorului, respectivul TVA încasat necuvenit.

Finalitatea acestei operațiuni imposibile invocată de organele de inspecție fiscală ar fi aceeași cu finalitatea existentă deja, cumpărătorului i se rambursează TVA-ul achitat în plus și în mod eronat către vânzător în cadrul achiziției imobilului.

Învocând art.298 alin.8 din Codul fiscal, contestatara susține că nu este în prezența vreunei fraude, ci a unei erori materiale, fără vreun prejudiciu/efect negativ produs statului.

Aceeași interpretare logică se regăsește și în cuprinsul Deciziei CJUE din data de 11 aprilie în cauza C-691/17 POOR Epitesi Kft care face referire la principiile proporționalității, neutralității fiscale și efectivității și dacă acestea trebuie interpretate ca o opunere a unei practici a autorității fiscale dintr-un stat membru care, fără să existe fraudă fiscală, refuză calcularea taxei și a dreptului de deducere care ar putea fi exercitat pe baze unei facturi cu TVA emise în conformitate cu regimul obișnuit de taxare. Se consideră că ar fi fost corect ca, factura aferentă operațiunii să se emită în conformitate cu regimul de taxare inversă și să se verifice dacă emitentul facturii poate restitui destinatarului facturii cuantumul TVA-ului plătit în mod incorect precum și dacă emitentul facturii poate, din punct de vedere legal (potrivit dreptului intern al statului membru), să o rectifice în cadrul unei autorevizuiri și să o regularizeze. Astfel, dincolo de faptul că facturile menționate nu corespundeau cerințelor de formă prevăzute de legislația națională care a transpus această directivă, lipsa și o cerință de fond a acestui regim, mai precis plata TVA-

ului autorităților fiscale de către persoana impozabilă care solicită deducerea.

Societatea afirmă că în cazul în care restituirea de către vânzător către cumpărător a TVA-ului achitat în plus și în mod eronat este imposibilă, restituirea TVA-ului se face de către autoritatea fiscală astfel că suma de x lei trebuie restituită de către autoritatea fiscală, operațiune care se identifică cu cererea de rambursare a respectivei sume.

2) În ceea ce privește suma de x lei pentru care nu s-a prezentat originalul facturilor indicate în anexa 6 la Raportul de inspecție fiscală nr.x/29.06.2021, societatea susține că potrivit jurisprudenței CJUE reprezentată de Cauza C-587/10 VSTR, (paragraful 46, paragraful 51), instanța europeană a statuat prevalența criteriilor de fond asupra celor de formă, iar acest aspect nu poate fi decât laudabil și aplicabil și în cazul său, sens în care se impune acordarea dreptului de deducere cu privire la suma de 680 lei atâta vreme cât facturile sunt emise în temeiul unor raporturi contractuale certe cu executare succesivă (servicii de paza și protecție a xS.R.L., sau servicii de reparații ax) sau în baza unor servicii de curierat dovedite cu alte înscrisuri prezentate și acceptate în timpul controlului (TNT).

3) În ceea ce privește TVA în sumă de x lei, reprezentând chiria cu apartamentul din x, str.x nr.x, ap.17, societatea arată că din punct de vedere fiscal închirierea unui bun imobil este o operațiune scutită de taxa conform art.292 al.(2) lit.e) din Codul Fiscal. Cu toate acestea, orice persoana impozabilă poate opta pentru taxarea acestor operațiuni respectând prevederile art.292 al. (3).

De asemenea, arată că dreptul la deducerea TVA-ului aferent facturilor de chirie îl dă, depunerea Notificării de către proprietar prin care anunța opțiunea de taxare cu TVA a operațiunii de închiriere, notificare transmisă în copie și chiriașului pentru a avea dreptul de a deduce TVA aferent facturilor de chirie.

Pe parcursul controlului, contestatara afirmă că a făcut dovada atât a notificării depuse de către proprietar prin care acesta și-a anunțat intenția facturării operațiunii de chirie cu TVA, obținând astfel dreptul de deducere a TVA-ului și mai mult, a dovedit cu înscrisuri (contracte de muncă anexate atât la RIF cât și la punctul de vedere depus în data de 28.06.2021), prin care s-a dovedit că operațiunea de închiriere a avut scop economic prin asigurarea de spațiu lucrativ pentru un număr de angajați ai societății, generând astfel prin rezultatul muncii acestora, venituri înregistrate în contabilitate, declarate și impozitate conform reglementărilor în vigoare.

Faptul că nu a declarat punct de lucru nu poate fi asimilat cu refuzul dreptului de deducere a TVA-ului aferent serviciului de chirie, având în vedere prevederile pct. 69 din Normele Metodologice aprobate prin HG nr. 1/2016, pe care le redă.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de decizia Curții de Justiție Europeană C-430/19-CF S.R.L. care statuează că dreptul de deducere TVA nu trebuie condiționat de prezentarea unor documente suplimentare față de factura fiscală.

În cazul de față, societatea precizează că a pus la dispoziție documentele justificative (contractele individuale de muncă ale celor 4 angajați în care apar menționate în mod expres la punctul D, ca "*Locul de muncă*" se desfășoară la adresa din "x, str. x nr x ap 17", contracte atașate de fapt RIF-ului) însă, organul de inspecție fiscală, într-o primă fază, nu le-a luat în considerare precizând că nu li s-au pus la dispoziție, pentru ca apoi să rețină că acestea nu sunt suficiente, fiind ignorată așadar decizia CJUE care reprezintă în fapt o extensie naturală a prerogativelor dreptului de deducere bazat pe principii europene.

Învocând prevederile art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestatara arată că organele de inspecție fiscală, fără respectarea acestor prevederi legale, au refuzat a acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu chiria apartamentului din x, str. x nr.x, ap. 17, în condițiile în care, au avut la dispoziție toate documentele care se impun.

5) În ce privește ajustarea TVA în sumă de x lei aferentă bunurilor imobile, societatea afirmă că organele de inspecție fiscală motivează decizia de ajustare a TVA-ului prin faptul că, în perioada 01.01.2016-31.12.2017, nu justifică utilizarea acestui imobil în scopul operațiunilor taxabile ale societății, iar acest imobil a fost închiriat începând cu luna ianuarie 2018 persoanei fizice, pentru care și-a exercitat opțiunea de taxare a acestor operațiuni.

Societatea redă prevederile art. 305 alin. (4) din Codul fiscal, potrivit căruia persoanele impozabile sunt obligate să ajusteze TVA dedusă la momentul achiziției, fabricației sau construcției bunurilor de capital doar în anumite situații limitative care nu îi sunt aplicabile.

De asemenea, contestatara afirmă că organele de inspecție fiscală reține că, în conformitate cu art.305 alin.(5) din Codul Fiscal, se impune ajustarea având în vedere dispozițiile art.305 alin.(4) litera a) din Codul Fiscal care fac referire la faptul ca bunurile sale, adică apartamentul din x, str. x nr.x, ap. 17, sunt folosite în alte scopuri decât cele economice fără să se argumenteze și să se probeze în vreun fel când și în ce mod a folosit în alt scop decât cel economic sau când și în ce mod a schimbat destinația respectivului imobil.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au ignorat cu desăvârșire prevederile art.305 alin.(4) din Codul fiscal care precizează foarte clar condițiile în care se aplică ajustarea, condiții care nu sunt aplicabile în cauză.

6) În ceea ce privește prescrierea sumei de x lei, reprezentând TVA solicitată la rambursare, societatea precizează că în data de 31.03.2021, a solicitat rambursarea sumei de x lei, aferent perioadei 01.01.2016-31.03.2021, având în vedere art. 219, art.110, art.111 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, alineatul 5 al articolului XII din OUG 48/2020 care a stabilit că: *„Termenele de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale și de a cere executarea silită, precum și cel al contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale, prevăzute de Codul de procedură fiscală, se suspendă sau nu încep să curgă până la împlinirea termenului de 25 decembrie 2020.*

În condițiile în care termenul de 5 ani de prescripție a dreptului de a solicita rambursarea TVA-ului a început să curgă de la 01.01.2016 și în condițiile în care suspendarea termenului de prescripție pe perioada pandemiei a fost de mai bine de 8 luni (a început efectiv în data de 16.04.2020 și a durat până la data de 25.12.2020) înseamnă că respingerea rambursării sumei de x lei ca urmare a prescripției este neîntemeiată.

În concluzie, conform celor menționate mai sus și a prevederilor legale precizate, contestatara solicită anularea deciziei de impunere în privința respingerii la rambursare a sumei de x lei ca fiind prescrisă.

II. Organele de inspecție fiscală au efectuat la societatea x S.R.L. inspecția fiscală privind taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2016 - 31.03.2021, urmare solicitării la rambursare a soldului sumei negative de TVA în sumă de x lei,

înscris în decontul de TVA cu opțiune de rambursare, înregistrat la organul fiscal teritorial sub numărul nr. INTERNT-x din data de 26.04.2021, soluționarea decontului de taxa fiind cu control anticipat.

Perioada verificată este 01.01.2016 - 31.03.2021.

Având în vedere că, din suma totală de x lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, societatea contestă doar taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, **se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la sumele contestate.**

1. În perioada 01.01.2016 - 31.03.2021, societatea verificată a achiziționat un imobil (apartamentul nr.17 situat în x, str. x, nr. x, CF x) în baza facturii nr. x/16.11.2017, emisă de societatea xS.R.L., CUI R0 x, pentru care a dedus TVA în suma de x lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acesta achiziție reprezintă o operațiune pentru care se aplică taxarea inversa, și care a fost facturată în mod eronat de către furnizor cu TVA, contrar prevederilor art. 331 alin. (2) lit. g) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, societatea a dedus în mod eronat TVA aferentă acestei operațiuni, drept pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

2. Societatea x S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă unele facturi (prezentate detaliat în anexa nr. 6), în copie xerox, în valoare totală de x lei cu TVA aferentă în sumă de x lei, documente ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

Referitor la acest aspect, au fost solicitate explicații scrise reprezentantului legal al societății, respectiv dacă deține exemplarul original al facturilor prezentate în anexa nr.1 la nota explicativă nr.1507/27.05.2021, iar prin răspunsul dat a precizat că nu poate prezenta originalele facturilor de achiziție.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă TVA în sumă de 680 lei, fiind încălcate prevederile art.299 alin.(1) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 69 alin.(2) din HG nr.1/2016, respectiv art.319 alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 01.01.2016 - 31.10.2017, cheltuieli cu chiria apartamentului nr.17 din x, str. x, nr. x, în valoare totală de x lei cu TVA în sumă de x lei, în baza facturilor emise de societatea xS.R.L..

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică cu documente necesitatea și oportunitatea acestor cheltuieli, neavând sediu declarat și nici punct de lucru la aceasta adresa, fapt pentru care au fost solicitate lămuriri reprezentantului legal al societății privind scopul închirierii, în perioada 01.01.2016 - 31.10.2017, a imobilului din x, str.x, nr. x, ap. 17, de la societatea x S.R.L..

Ca răspuns la aceasta întrebare d-na x a răspuns " *la adresa din strada x nr. x apartamentul 17, a fost desfășurată activitatea angajaților societății*", fără să prezinte documente din care să rezulte desfășurarea activității societății la adresa din x, str. x, nr. x, apartamentului nr.17.

Având în vedere ca societatea nu a prezentat documente din care să rezulte cele precizate în nota explicativa, prin nota explicativa nr. x din data de 03.06.2021,

au fost solicitate documente de la ONRC privind sediul sau punctele de lucru ale societății din perioada verificată. Nici la aceasta nota explicativa, societatea nu a anexat documentele solicitate, motivând faptul că "având în vedere faptul ca societatea deține în proprietate apartamente la adresa x str. x x, aceasta poate desfășura activitate fara a fi necesar deschiderea unui punct de lucru. Conform prevederilor Legii 273/2006, privind finanțele publice locale, la art. 32 alin.(7) reglementează obligativitatea deschiderii de puncte de lucru oriunde, la orice alta adresa unde își desfășoară activitatea societatea, cu mai mult de 5 angajați".

Având în vedere că, în perioada 01.01.2016 - 31.10.2017, societatea avea sediu înregistrat la adresa din x, str. x nr. x, jud. x, adresa unde societatea figurează că își desfășoară activitatea începând cu anul 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu a făcut dovada prin susținerea cu documente relevante că spațiul din x, str. x nr. x, jud. x a fost utilizat pentru nevoile certe ale acesteia și în folosul desfășurării activității sale economice.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei, fiind încălcate prevederile art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

5. Organele de inspecție fiscală au ajustat TVA deductibilă aferentă bunurilor imobile, pentru perioada 01.01.2016-31.12.2017, în sumă de x lei, având în-vedere următoarele motive:

- în luna iulie 2008, x S.R.L. a achiziționat de la x S.R.L. apartamentul nr. 14 din x, str. x, jud. x în valoare de x lei cu mențiunea "taxare inversa", TVA dedusă de societate ca urmare a aplicării taxării inverse a fost în sumă de x lei;
- în perioada 01.01.2016 - 31.12.2017, societatea nu a justificat utilizarea acestui imobil în scopul operațiunilor taxabile ale societății, acest imobil fiind închiriat, începând cu luna ianuarie 2018 persoanei fizice x, pentru care și-a exercitat opțiunea de taxare a acestor operațiuni;
- perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea în favoarea contribuabilului este ianuarie 2018, data de la care imobilul a fost închiriat cu TVA persoanei fizice x.

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile dedusă inițial în favoarea statului, pentru perioada 2016 - 2017.

Astfel, suma de x lei ($x / 20 * 2$) a fost stabilită TVA fără drept de deducere și implicit de rambursare, aferentă achizitiei imobilului din x, str. x nr. x, ap. 14.

6. Cu ocazia inspecției fiscale, s-a constatat că x S.R.L. a solicitat la rambursare suma de x lei, aferentă perioadei 01.12.2014 - 31.12.2015, care la data de 26.04.2021 (data depunerii decontului cu opțiune de rambursare), reprezintă suma prescrisă, pentru care societatea nu mai are dreptul de a solicita restituirea.

Având în vedere informațiile preluate din baza de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca societatea a preluat în decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2016, soldul sumei negative a TVA reportate din perioada 01.03.2013 - 31.12.2015 pentru care nu s-a solicitat rambursare, în sumă de x lei.

Din analiza fisei de evidenta pe plătitor s-a constatat faptul că, din aceasta suma a fost scăzută suma de x lei, reprezentant TVA prescrisă, suma care a fost scăzută și din evidenta contabila a societății.

Totodată, s-a constatat faptul că în perioada verificată a fost autocompensată, prin deconturile de TVA, suma de x lei reprezentând TVA de plată aferentă lunilor februarie 2017 (x lei, iunie 2017 (x lei) și decembrie 2017 (x lei).

Astfel, în soldul sumei negative de TVA solicitată la rambursare a fost cuprinsă și TVA în sumă de x lei (x lei - x lei - x lei), aferentă perioadei 01.12.2014 - 31.12.2015, care potrivit prevederilor art.219 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, reprezintă sumă prescrisă, pentru care societatea nu mai are dreptul de a solicita restituirea.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatoare și de constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la TVA în sumă de x lei, cauza supusă soluționării Direcției Regionale Generale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este dacă societatea contestatoare are drept de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată sus menționată, în condițiile în care argumentele societății nu schimbă situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, contestatarea a dedus TVA în suma de x lei, în baza facturii nr.x/16.11.2017, emisă de societatea xS.R.L., reprezentând contravaloarea unui imobil (apartament) situat în x, str. x, nr. x, CF x.

Urmare a verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta achiziție reprezintă o operațiune pentru care se aplică taxarea inversă și care a fost facturată în mod eronat de către furnizor cu TVA.

Ca atare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei aferentă achiziției imobilului sus menționat, fiind încălcate prevederile art. 331 alin. (2) lit. g) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 331 Măsuri de simplificare

(1) Prin excepție de la prevederile art.307 alin.(1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316.

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

(...) g) construcțiile, astfel cum sunt definite la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 2, părțile de construcție și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare prin efectul legii sau prin optiune;”

coroborate cu prevederile pct. 109 alin.(1) și alin. (4) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal, care prevăd:

„ 109. (1) Taxarea inversă prevăzută la art. 331 din Codul fiscal reprezintă o modalitate de simplificare a plății taxei. Prin aceasta nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul/prestatorul și beneficiarul unor livrări/prestări, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, taxa aferentă intrărilor și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă. Această modalitate de simplificare a plății taxei se realizează prin emiterea de facturi în care furnizorul/prestatorul nu înscrie taxa aferentă, inclusiv pentru avansuri, aceasta fiind calculată de beneficiar și înregistrată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal.

Furnizorul/Prestatorul are obligația să înscrie pe factură mențiunea taxare inversă. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Din punct de vedere contabil, beneficiarul înregistrează în cursul perioadei fiscale în care taxa este exigibilă suma taxei aferente în următoarea formulă contabilă: 4426 = 4427. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.

(...) (4) În cazul neaplicării taxării inverse prevazute de lege, respectiv în situația în care furnizorul/prestatorul emite o factură cu TVA pentru operațiunile prevazute la art. 331 alin. (2) din Codul Fiscal și nu înscrie mențiunea “taxare inversă” în respectiva factură, iar beneficiarul deduce taxa înscrisă în factura, acesta își pierde dreptul de deducere pentru achiziția respectivă de bunuri sau servicii deoarece condițiile de fond privind taxarea inversa nu au fost respectate și factura a fost întocmită în mod eronat. Aceste prevederi se aplică și în situația în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului furnizorului/prestatorului. Aceasta din urma precizare lasa loc însa pentru corectia documentelor întocmite eronat.”

Potrivit prevederilor legale sus menționate, se reține că pentru livrările de construcții, astfel cum sunt definite de lege, părțile de construcție și terenurile de orice fel, se aplică regimul de taxare prin efectul legii sau prin opțiune.

De asemenea, se reține că în situația în care furnizorul/prestatorul emite o factură cu TVA pentru operațiunile prevazute la art. 331 alin. (2) din Codul Fiscal și nu înscrie mențiunea “taxare inversă” în respectiva factură, iar beneficiarul deduce taxa înscrisă în factura, acesta își pierde dreptul de deducere pentru achiziția respectivă de bunuri sau servicii deoarece condițiile de fond privind taxarea inversa nu au fost respectate și factura a fost întocmită în mod eronat.

Totodată, rezultă că beneficiarul își pierde dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura în care nu este înscrisă mențiunea “taxare inversă” și în situația în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului furnizorului/prestatorului. Aceasta din urma precizare lasă loc însă pentru corecția documentelor întocmite eronat.

În cazul în speță, se reține că societatea contestatară și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei în baza unei facturi cu TVA pentru operațiunile pentru care se aplică măsuri de simplificare, respectiv achiziționarea unui imobil și pentru care nu a fost înscrisă mențiunea “taxare inversă” în respectiva factură.

Ca atare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu poate deduce taxa înscrisă în factura, pierzându-și dreptul de deducere pentru achiziția reprezentând bun imobil, deoarece condițiile de fond privind taxarea inversă nu au fost respectate și factura a fost întocmită în mod eronat.

Motivația contestatarii potrivit căreia „organele de inspecție fiscală au respins de la deducere TVA-ul în condițiile în care nu se mai poate modifica respectiva factură fiscală sau contractul notarial în sensul dorit de aceștia, societatea vânzatoare fiind dizolvată încă din 05.11.2018; să se aplice taxarea inversă, să se rectifice factura fiscală și contractul notarial de achiziționare a imobilului, statul să-i restituie TVA-ul colectat vânzatorului, iar acesta să-l restituie la rândul sau cumpărătorului respectivul TVA încasat în mod necuvenit”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere precizările organelor de inspecție fiscală din Adresa nr.x/23.08.2021 și anume: “conform

informațiilor din baza de date ANAF, societatea xS.R.L., CUI ROx, a fost radiată în data de 20.08.2021, astfel că la data controlului se putea corecta aceasta operatiune.”

Prin urmare, având în vedere faptul că inspecția fiscală a fost finalizată la data de **29.06.2021** prin emiterea deciziei de imunere contestată, iar furnizorul a fost radiat la data de **20.08.2021**, se reține că societatea xS.R.L. avea posibilitatea legala de a proceda la corectarea documentului emis de către furnizorul x S.R.L. prin aplicarea prevederilor art. 330 alin.(1) lit.b) și alin.(3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile punctului 108 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

„Art.330 - (1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factura se efectueaza astfel:

(...) b) în cazul în care factura a fost transmisă beneficiarului, fie se emite o nouă factură care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din factura inițială, numărul și data facturii corectate, valorile cu semnul minus sau, dupa caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, iar, pe de alta parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite o nouă factura conținând informațiile și valorile corecte si concomitent se emite o factura cu valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, în care se înscriu numărul si data facturii corectate.(...)

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit.b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă.

Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 297-302.”

Iar punctul 108 din HG nr. 1/2016 prevede:

“(2) În situația în care o persoană impozabilă a emis facturi aplicând regimul de taxare și ulterior intră în posesia documentelor justificative care îi dau dreptul la aplicarea unei scutiri de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 294, 295 sau 296 din Codul fiscal, aceasta poate corecta facturile emise, potrivit art. 330 alin. (1) lit.

b) din Codul fiscal, aplicând regimul de scutire corespunzător operațiunilor realizate. Aceleasi prevederi se aplică și în situația în care o persoană impozabilă a emis facturi aplicând regimul de taxare pentru operațiuni care nu se cuprind în sfera de aplicarea a taxei, se supun măsurilor de simplificare prevăzute la art. 331 din Codul fiscal sau care sunt neimpozabile în România.

(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal sau/si acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 330 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de

impozitare și/sau taxa aferentă operațiilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură se atasează facturii initiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corectia, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.”

Or, cele două societăți, respectiv x S.R.L. și x S.R.L. nu au procedat la emiterea unui document de corectie în perioada supusă verificării, în conformitate cu prevederile legale sus menționate.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia “*în cazul în care restituirea de către furnizorul serviciilor către beneficiarul acestora a TVA-ului facturat fără să fie datorat ar fi imposibilă sau excesiv de dificilă, în special în cazul insolvenței furnizorului, beneficiarul serviciilor să își poată îndrepta cererea de restituire direct către autoritatea fiscală*”, acesta nu poate fi reținut în susținerea cauzei având în vedere prevederile legale sus invocate, nefiind prevăzută situația prezentată de contestatară.

În ceea ce privește invocarea cauzei nr. C-691/17, PORR Építési Kft - Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât emitentul facturii putea rectifica factura conform prevederilor art. 330 alin (1) lit. b) și alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sus invocate, având în vedere faptul că la data efectuării inspecției fiscale, x S.R.L. putea corecta aceasta factură, nefiind radiat, radierea acestuia fiind efectuată în data de 20.08.2021, după efectuarea inspecției fiscale.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit suplimentar TVA în cuantum de x lei, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.**

III.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii înscrise în facturi în copie, în condițiile în care societatea nu a prezentat facturile în original.

În fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei în baza unor facturi emise x S.R.L., x S.R.L., xS.R.L. și x S.R.L., prezentate organelor de inspecție fiscală în copie xerox.

Prin răsunsul dat la nota explicativă nr. x/27.05.2021, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentantul legal al societății a precizat că „**Nu putem prezenta exemplarele originale ale facturilor de achiziție prezentate în anexa 1 la nota explicativa nr.x/27.05.2021.**”

Ca urmare, în baza prevederilor art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.69 alin.(2) din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.299 - (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.319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

iar în conformitate cu prevederile pct.69 din H.G. nr.1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.

(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.”

Având în vedere prevederile legale menționate rezultă că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de deținerea unei facturi emisă în conformitate cu prevederile art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai în baza exemplarului original al facturii.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei în baza unui număr de 5 facturi în copie xerox.

Prin răspunsul dat de reprezentantul societății la nota explicativă solicitat de organele de inspecție fiscală, acesta a precizat: *„Nu putem prezenta exemplarele originale ale facturilor de achiziție prezentate în anexa 1 la nota explicativa nr.x/27.05.2021.”*

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că societatea nu deținea și nici nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală facturile în original sau reconstruite potrivit legii.

Or, potrivit prevederilor legale sus invocate deductibilitatea fiscală a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de existența unor documente justificative, în speță factura în original.

Astfel, potrivit OMFP nr.2634/2015 privind documentele financiar-contabile, la lit.B "Reconstruirea documentelor justificative și contabile pierdute, sustrate sau distruse", se precizează:

"B. Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrate sau distruse

27. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.

28. Pentru situații în care, prin reglementări speciale, se prevede că documentul original trebuie să fie păstrat la altă entitate, la înregistrarea în contabilitate se utilizează copia documentului respectiv.

(...) 33. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și a datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrate sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate.

34. Procedura de reconstituire în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor financiar-contabile se va finaliza în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar, în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia."

Prin urmare, conform prevederilor legale mai sus invocate, precum și faptul că **societatea nu a prezentat facturile în original sau reconstruite**, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor prezentate în copie.

Potrivit prevederilor legale se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Astfel, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată societatea trebuie să dețină factura în original sau reconstituită conform prevederilor legale. Nefiind îndeplinită una din condițiile prevăzute de lege, nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la invocarea deciziei date de Curtea Europeană de Justiție, se reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, în hotărârea data în cazul C-85/95 JR, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare

referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre). La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**.

De asemenea, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, a **condiției de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.299)**.

De asemenea, se reține că, nici cu ocazia inspecției fiscale și nici pe parcursul soluționării contestației, societatea nu a prezentat **documentele în original sau reconstituite conform prevederilor legale**, din care să rezulte o altă situație de fapt față de cea constatată prin Raportul de inspecție fiscală.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfintit de art.249 și art.250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249- Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250- Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, marturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 73- Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestația este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în

procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturala și de o implacabila logica juridică, este aceea ca sarcina probei revine contestatoarei.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie în cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea solicitarilor.

Pentru considerentele de fapt și de drept reținute anterior, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

III.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere asupra TVA, în condițiile în care nu justifică închirierea apartamentului în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 13.602 lei, aferentă cheltuielilor cu chiria apartamentului din x, str. x, nr. x, nr.17, înscrisă în facturile emise de societatea xS.R.L., întrucât nu s-a prezentat documente prin care să justifice necesitatea și oportunitatea acestor achiziții.

Prin contestația formulată, societatea susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractele individuale de muncă ale celor 4 angajați în care apar menționate expres la punctual D *“Locul de muncă”* că se desfășoară la adresa din *“x, str. x, nr.x ap.17”*, însă organele de inspecție fiscală nu le-au luat în considerare.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Art.297 - (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”.

coroborate cu prevederile pct. 67 .1 din HG nr. 1/2016, potrivit cărora:

”67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art.

297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă”.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă unei achiziții dacă sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care le-a achiziționat.

Totodată, așa cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele societății și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

x S.R.L. este o societate înființată în anul 2007 și are ca obiect de activitate potrivit codului CAEN 7112 „*Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea*”.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, în perioada 01.01.2016 - 31.10.2017, societatea a dedus TVA în sumă de x lei în baza facturilor emise de x S.R.L., reprezentând contravaloare chirie apartament nr.17 din x, str. Cozia, nr.x.

Având în vedere că **sediul social al societății, începând cu anul 2014, este în sat x, str. x, nr.x, x, jud. x**, respectiv nu este declarat punct de lucru la adresa respectivă, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații reprezentantului legal cu privire la scopul închirierii de la societatea xS.R.L..

Prin răspunsul dat organelor de inspecție fiscală prin Nota explicativă, d-na xa precizat *“la adresa din strada xnr. xapartamentul 17, a fost desfasurata activitatea angajatilor societatii”*, **fără să prezinte documente justificative**, respectiv contracte de muncă, acte aditionale la contractele de munca din care să rezulte desfasurarea activității societății la adresa din x, str. x, nr. x, apartament nr. 17.

Deoarece societatea nu a prezentat documente din care să rezulte scopul închirierii apartamentului în cauză, organele de inspecție fiscală au solicitat, prin nota explicativă nr.xdin data de 03.06.2021 *“documente de la ONRC privind sediul sau punctele de lucru ale societatii din perioada verificată”*.

Nici la aceasta nota explicativă, societatea nu a anexat documentele solicitate, precizând *“având în vedere faptul că societatea deține în proprietate apartamente la adresa x str.x x, aceasta poate desfasura activitate fără a fi necesar deschiderea unui punct de lucru. Conform prevederilor Legii 273/2006, privind finantele publice locale, la art.32 alin.(7) reglementeaza obligativitatea deschiderii de puncte de lucru oriunde, la orice alta adresa unde își desfasoara activitatea societatea, cu mai mult de 5 angajati”*.

De asemenea, se reține că societatea a anexat la nota explicativă nr. x/03.06.2021, patru contracte individuale de muncă, respectiv contractul de munca nr. x/02.04.2013, nr. x/15.02.2013, nr. x/03.11.2017 și nr. x/20.02.2017 în care figureaza ca loc de desfasurare a activității x, str. x, ap. 17.

Din analiza acestor contracte de muncă, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt concludente pentru situatia dată deoarece două din contracte, respectiv nr.x/02.04.2013 și nr. x/15.02.2013 sunt încheiate înainte de mutarea

sediului societății în localitatea x, str. x nr. x, iar contractele nr. x/20.02.2017 și nr. x/03.11.2017 sunt încheiate după data înregistrării cheltuielilor cu chiria acestui spațiu.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, pentru perioada 01.01.2016 - 31.10.2017, societatea asigură transportul angajaților la sediul societății din x, str. x nr. x, unde figurează că își desfășoară activitatea începând cu anul 2014.

Având în vedere că, în perioada 01.01.2016 - 31.10.2017, societatea avea sediu înregistrat la adresa din x, str.x nr.x, jud. x, adresa unde societatea figurează că își desfășoară activitatea începând cu anul 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada prin susținerea cu documente relevante că spațiul din x, str.x nr. x, jud. x a fost utilizat pentru nevoile certe ale acesteia și în folosul operațiunilor sale taxabile.

Ca atare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea contestată nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă închirierii apartamentului nr. 17, str. x nr. x , jud x, în suma totală de x lei.

Se reține că legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factură care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a **condiției de fond esențială**, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie necesare pentru a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin contestația formulată societatea susține că a respectat legislația națională referitoare la dreptul de deducere a TVA, dar prin documentele justificative prezentate nu a demonstrat și nu face dovada că aceste achiziții sunt efectuate în vederea utilizării acestora în folosul operațiunilor taxabile, conform prevederilor legale.

Or, așa cum rezultă din explicațiile date de reprezentantul societății la solicitările organelor de inspecție fiscală prin nota explicativă **“societatea deține în proprietate apartamente la adresa x str. x”**, astfel nu rezultă necesitatea și oportunitatea închirierii apartamentului în cauză în condițiile în care deține apartamente în aceeași locație.

Prin urmare, societatea nu a probat cu documente necesitatea acestor servicii de închiriere pentru operațiunile taxabile, iar potrivit legislației, aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel ca neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea scopului unei achiziții, nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă, în condițiile în care legislația fiscală și jurisprudența obligă acea persoană să justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

Se reține că prevederile art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, condiționează deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor persoanei impozabile de utilizarea acestora în folosul operațiunilor taxabile.

În același timp, achiziționarea unor servicii și prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere, persoana impozabilă interesată având obligația să prezinte, la cererea organelor fiscale, dovezi obiective care să demonstreze utilizarea acestora pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Simpla contractare a unor servicii de către o societate comercială nu este suficientă pentru a demonstra realizarea de operațiuni taxabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art.299 alin. (1) din Codul fiscal (detinerea unei facturi) pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile a art.297 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "*daca acestea sunt destinate utilizării în folosul urmatoarelor operatiuni (...).*"

Dimpotriwa, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întarească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține 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 obligația 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 obligația 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.

Mai mult, jurisprudența europeană CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, în cazul în speță, societatea a contractat servicii de închiriere a unui imobil pentru care nu poate face dovada că acestea au fost destinate pentru operațiuni taxabile.

În consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal nu au dat drept de deducere pentru TVA aferentă în sumă de x lei, înscrise în facturile emise de x S.R.L., care au avut ca obiect serviciile de închiriere apartament, atâta timp cât societatea nu a prezentat în susținerea propriei cauze documente / înscrisuri care să justifice efectuarea acestor achiziții în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, având în vedere că argumentele contestatarii nu sunt în măsură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de societate, **pentru TVA aferentă în sumă de x lei.**

III.4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au ajustat TVA aferentă bunului imobil, în condițiile în care societatea nu demonstrează utilizarea acestuia în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, în luna iulie 2008, 3x S.R.L. a achiziționat de la societatea x S.R.L., un apartament în x, str. x, nr.14, jud. x, în valoare de lei cu mențiunea “taxare inversă”, TVA dedusă de societate ca urmare a aplicării taxării inverse este în suma de x lei.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2016 - 31.12.2017, societatea nu justifică utilizarea acestui imobil în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Ca atare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA dedusă inițial, în conformitate cu prevederile art.305 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA ajustată fiind în sumă de x lei.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia:

“Art. 297- (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Referitor la ajustare sunt incidente prevederile art.305 din același act normativ, potrivit căruia:

„Art. 305 - Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 266 alin.(1) pct.3, precum și operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestora, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui altui tip de contract prin care bunurile imobile/părțile de bunuri imobile se pun la dispoziția unei alte persoane cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare. Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca imobilizări corporale;

[...]d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparațiilor ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparațiilor ori întreținerii bunurilor de capital

[...] (4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298 ;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială

[...](5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează obligația de ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice.

Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul normal de taxare la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art.310, precum și în cazul livrării bunului de capital în regim de scutire conform art 292, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;”

Totodată, potrivit pct. 79 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“79. (1) În perioada de ajustare prevăzută la art. 305 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul în care intervin situațiile prevăzute la art. 305 alin. (4) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor de capital, potrivit regulilor stabilite la art. 305 alin. (5) din Codul fiscal. În sensul art. 305 alin. (5) lit. a) și c) din Codul fiscal, în situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 305 alin. (4) lit. a) și c), se consideră că are loc o modificare a destinației de utilizare a bunului atât în anul în care intervin aceste situații, cât și în fiecare an următor până la sfârșitul perioadei de ajustare, atât timp cât se mențin situațiile care au generat ajustarea, ajustările efectuate pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, fiind atât pozitive, cât și negative, în funcție de modul în care bunul este alocat unor operațiuni cu sau fără drept de deducere a taxei. În cazul bunurilor de capital pentru care au intervenit situații care au generat ajustarea conform art. 305 alin. (4) din Codul fiscal până la data de 31 decembrie 2016, dar în anii următori rămași din perioada de ajustare nu mai intervine niciun astfel de eveniment, modificarea destinației de utilizare se consideră că are loc numai anul în care intervin aceste situații. Exemplificarea acestor situații se regăsește la alin. (15) exemplul 2.

Ajustarea taxei se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea și/sau, după caz, în decontul ultimei perioade fiscale a anului. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Numărul ajustărilor poate fi nelimitat, acesta depinzând de evenimentele care modifică destinația bunului respectiv în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere. După expirarea perioadei de ajustare nu se mai fac ajustări ale taxei deductibile aferente bunurilor de capital.”

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor de capital este condiționat de folosirea bunurilor în scopul unor operațiuni taxabile/operațiuni scutite cu drept de deducere, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat inițial, în favoarea statului, în condițiile în care bunurile de capital sunt utilizate integral sau parțial pentru alte scopuri

decât activități economice, pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și în cazul în care bunurile de capital își încetează existența, respectiv ajustarea în favoarea contribuabilului, în condițiile în care bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost exercitat limitat inițial, sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Mecanismul de ajustare a taxei deductibile în cazul bunurilor de capital implică stabilirea, printre altele, a achizițiilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinației utilizării acestora, a cuantumului taxei supusă ajustării, a perioadei de ajustare, a momentului modificării destinației, precum și efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.

Prin urmare, în situația în care achizițiile de bunuri imobile nu sunt folosite pentru realizare de operațiuni care dau drept de deducere sau sunt folosite, integral sau parțial, în alte scopuri decât activitățile economice, taxa dedusă inițial este supusă mecanismului de ajustare stabilit de legislația fiscală, mecanismul de ajustare fiind cel prevăzut la art.305 din Legea nr.227/2015 privins Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate prin mecanismul taxării inverse în sumă de x lei aferentă imobilului situat în x, str. x, nr.14, jud.x, întrucât în perioada 01.01.2016-31.12.2017, nu a justificat utilizarea în scopul operațiunilor sale taxabile; acest imobil a fost închiriat începând cu luna ianuarie 2018 persoanei fizice x.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată, după cum urmează:

- perioada de ajustare este de 20 de ani cu începere de la 01.08.2008 și până în anul 2027 inclusiv;
- ajustarea în favoarea statului a început în anul 2016 până în anul 2017 inclusiv;
- perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea în favoarea contribuabilului este ianuarie 2018, data de la care imobilul a fost închiriat cu TVA persoanei fizice x;
- valoare TVA ajustată este în sumă de x lei ($41.546 / 20 * 2$).

Având în vedere că societatea are sediu înregistrat la adresa din x, str.x nr. x, jud. x, adresa unde figurează că își desfășoară activitatea începând cu anul 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2016-31.12.2017, societatea nu a făcut dovada prin susținerea cu documente relevante că spațiul din x, str.x nr. x, nr.14, jud. x a fost utilizat pentru nevoile certe ale acesteia și în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, în condițiile în care contestatara nu a făcut dovada că imobilul nr.14 din x, str. x, este utilizat pentru realizarea de operațiuni taxabile, în perioada 2016-2017, rezultă că aceasta avea obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată aferentă pentru această perioadă.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia *"organele de inspecție fiscală nu argumentează și nu probează în vreun fel când și în ce mod a folosit în alt scop decât cel economic sau când și în ce mod activității a schimbat destinația respectivului imobil"*, nu poate fi reținută având în vedere că în perioada respectivă nu justifică desfășurarea de operațiuni taxabile.

Or, în cazul în speță, organele de inspecție fiscală nu au ajustat taxa pe valoarea adăugată pe perioada în care bunul a fost folosit în scopul efectuării de operațiuni taxabile, respectiv începând cu anul 2018, când au constatat că au fost îndeplinite condițiile de deducere, potrivit art. 297 alin.4 lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală, nici cu ocazia depunerii contestației (în temeiul dispozițiilor titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală), documente sau orice alte mijloace de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală din care să rezultă că în perioada 01.01.2016-31.12.2017, imobilul a fost utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, prezentarea de documente suplimentare pentru justificarea achiziției bunului pentru care persoana impozabilă și-a dedus TVA nu este o "favoare" făcută organelor de inspecție fiscală, ci o obligație legală a societății recunoscută de jurisprudența europeană în materie de TVA.

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 sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretentie în justitie trebuie să o dovedească, regula traditională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfintit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249- Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250- Obiectul probei și mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrieri, martori, prezumții, marturisirea uneia dintre parti, făcuta din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 73- Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestația este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretentie în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestației.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestației, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretentie în cadrul caii

administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea solicitarilor.

În concluzie, se reține că societatea nu dovedește cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că respectă prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii.

Prin urmare, întrucât contestatoarea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă achiziționării imobilului nr.14 din x, str. x, nr.x, fapt pentru care în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.**

III.5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, aferentă perioadei 2014-2015, cauza supusă soluționării supusă este dacă dreptul de a solicita rambursarea TVA în sumă de 1x lei, existentă în sold la data de 01.01.2016, prin decontul de TVA nr. INTERNT-x/26.04.2021 era prescris la data depunerii decontului.

În fapt, societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA în sumă de x lei prin decontul de TVA aferent lunii martie 2021, înregistrat sub nr. INTERNT-x/26.04.2021

Solicitarea a fost soluționată cu control anticipat, organele de inspecție fiscală întocmind în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr. x/29.06.2021, în baza căruia au emis Decizia de impunere nr. x/29.06.2021, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de x lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de x lei.

Urmare a verificării, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la rambursare TVA în sumă de x lei, sumă ce se regăsește în sold în data de **01.01.2016, aferentă perioadei 2014-2015**, taxa pe valoarea adăugată care provine dintr-o perioadă în care dreptul la rambursare s-a prescris conform prevederilor art.219 din Legea nr.229/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, societatea precizează că termenul de prescripție a TVA-ului a început să curgă de la 01.01.2016, iar termenul de prescripție a fost suspendat începând cu 16.04.2020 până la data de 25.12.2020, respingerea sumei ca fiind prescrisă este neîntemeiată.

În drept, potrivit prevederilor art. 276 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală :
„ART. 276

(6) Organul de solutionare competent se pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar, cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se mai procedeaza la analiza pe fond a cauzei.”

Conform prevederilor pct. 9.3 si 9.4.din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

„9.3. Organul de solutionare competent va verifica existenta exceptiilor de procedura si, mai apoi, a celor de fond, inainte de a proceda la solutionarea pe fond a contestatiei.

9.4. In solutionarea contestatiilor, exceptiile de procedura si de fond pot fi urmatoarele: exceptia de nerespectare a termenului de depunere a contestatiei, exceptia de necompetenta a organului care a incheiat actul contestat, exceptia lipsei semnaturii sau a stampilei de pe contestatie, exceptia lipsei de interes, exceptia lipsei de calitate procesuala, exceptia reverificarii aceleiasi perioade si aceluasi tip de obligatie bugetara, prescriptia, puterea de lucru judecat etc”

Potrivit art. 347 și art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 347. - (1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.

”Art.352. - (1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(3) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”.

Conform acestor dispoziții, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, respectiv termenul de prescripție al dreptului de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune, respectiv a contribuabilului astfel încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul *legii vechi*.

Astfel, potrivit art. 21, art. 23, art. 91, art. 131, art. 133 și art. 135 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 21. - (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;”.

”Art. 23. - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

”Art. 91. - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”.

”Art. 131. - (1) Dreptul de a cere executarea silită a creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept.

(2) Termenul de prescripție prevăzut la alin. (1) se aplică și creanțelor provenind din amenzi contravenționale”.

”Art. 133. - Termenul de prescripție prevăzut la art. 131 se întrerupe:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe data îndeplinirii de către debitor, înainte de începerea executării silite sau în cursul acesteia, a unui act voluntar de plată a obligației prevăzute în titlul executoriu ori a recunoașterii în orice alt mod a datoriei;

c) pe data îndeplinirii, în cursul executării silite, a unui act de executare silită;

d) în alte cazuri prevăzute de lege”.

”Art. 135. - Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire”.

În materie de compensare sau restituire a TVA, devin incidente și prevederile art. 147³, art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015:

”Art. 147³. - (1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 156², din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulate, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulate este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.

(9) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare”.

”Art. 156¹. - (1) Perioada fiscală este luna calendaristică [...]”.

”Art. 156². - (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

De asemenea, potrivit art. 1 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal ”*cadru legal de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de prezentul cod este stabilit prin legislația privind procedurile fiscale*”.

Începând cu 01.01.2016 sunt incidente prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 219 Prescripția dreptului de a cere restituirea

Dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire.”

Potrivit art. 21, art.110 și art.111 din același act normativ:

” Art.21-Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

„(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.

(2) Potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.”

”Art. 110 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”

„Art. 111 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil/plătitor a declarației de impunere după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul/plătitorul corectează declarația de impunere sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a creanței fiscale datorate.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora;

c) pe timpul cât contribuabilul/plătitorul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil/plătitor inactiv și data reactivării acestuia.

e) pe perioada cuprinsă între data comunicării către organele de urmărire penală a procesului-verbal de sesizare a organelor de urmărire penală sau a procesului-verbal întocmit ca urmare a solicitării organelor de urmărire penală adresată organelor fiscale de a efectua constatări cu privire la faptele care constituie încălcări ale dispozițiilor și obligațiilor a căror respectare o controlează și data rămânerii definitive a soluției de rezolvare a cauzei penale.”

Având în vedere că, prin Decretul nr. 195/16.03.2020, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 212/16.03.2020, Președintele României a instituit starea de urgență pe întreg teritoriul României, pe o durată de 30 de zile începând cu data de 16.03.2020, iar în acest sens, Capitolul V din Decretul prezidențial nr. 195/16.03.2020, intitulat Domeniul justiției, reglementează cu titlu special regimul juridic al termenelor de prescripție și de decădere.

”Art. 41 - „Prescripțiile și termenele de decădere de orice fel nu încep să curgă, iar, dacă au început să curgă, se suspendă pe toată durata stării de urgență instituite potrivit prezentului decret, dispozițiile art. 2.532 pct. 9 teza a II-a din Legea nr 287/2009 privind Codul civil sau alte dispoziții legale contrare nefiind aplicabile.”

coroborat cu următoarele prevederi legale:

- art. XII alin.5 și art. XIII alin.1 din OUG 48/09.04.2020 privind unele măsuri financiar-fiscale , publicată în Monitorul Oficial nr. 319 din 16 aprilie 2020, stipulează:

” Art.XII - (5)Termenele de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale și de a cere executarea silită, precum și cel al contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale, prevăzute de Codul de procedură fiscală , se suspendă sau nu încep să curgă până la împlinirea termenului prevăzut la art. XIII alin. (1).”

ART. XIII - (1) Aplicarea prevederilor art. XI și XII încetează la 30 de zile* de la data încetării stării de urgență. ”

- art.12 ”Intrarea în vigoare a actelor normative” din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnica legislativa :

”(2) Ordonanțele de urgență ale Guvernului intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, sub condiția depunerii lor prealabile la Camera competentă să fie sesizată, dacă în cuprinsul lor nu este prevăzută o dată ulterioară.”

- art.III din OUG 90/29.05.2020 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, precum și pentru modificarea altor acte normative :

”ART. III - (2) Termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020, se prorogă până la data de 25 iunie 2020 inclusiv. ”

- art.VI din OUG 99/25.06.2020 privind unele măsuri fiscale, modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene :

”ART. VI - Articolul III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2020 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, precum și pentru modificarea altor acte normative, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 459 din 29 mai 2020, se modifică după cum urmează:

”ART. III

(1) Termenul prevăzut la art. VII alin. (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 29/2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 230 din 21 martie 2020, cu modificările ulterioare, se prorogă până la data de 25 octombrie 2020 inclusiv.

(2) Termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020, cu modificările ulterioare, se prorogă până la data de 25 octombrie 2020 inclusiv.”

- art.24 din OUG 181/26.10.2020 privind unele măsuri fiscal-bugetare, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene :

"ART. 24 -(1) Termenul prevăzut la art. VII alin. (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 29/2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare, cu modificările ulterioare, precum și termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, cu modificările ulterioare, astfel cum au fost prorogate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2020 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, precum și pentru modificarea altor acte normative, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 114/2020 , precum și prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 99/2020 privind unele măsuri fiscale, modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene, se prorogă până la data de 25 decembrie 2020 inclusiv.

De asemenea, prevederile art. 2534 alin.1 din Codul Civil, stipulează:

"De la data când cauza de suspendare a încetat, prescripția își reia cursul, socotindu-se pentru împlinirea termenului și timpul scurs înainte de suspendare."

Potrivit dispozițiilor legale mai sus arătate, efectele suspendării cursului prescripției constau în neluarea în calculul prescripției a perioadei în care a fost suspendată, urmând ca după încetarea suspendării, prescripția să își reia cursul, socotindu-se și timpul curs înainte de suspendare, iar întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit împrejurarea care a întrerupt-o, cu consecința curgerii unei noi prescripții.

Față de dispozițiile legale menționate anterior se retine că, în ceea ce privește prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea creanțelor bugetare, termenul de prescripție curge în funcție de momentul în care a luat naștere dreptul de compensare sau de restituire.

În materie de compensare sau restituire a TVA devin incidente și prevederile art.301, art. 303, art.322 alin. (1) și art. 323 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

"Art. 301 - Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 297 - 300.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală, inclusiv în cazul anulării rezervei verificării ulterioare ca urmare a inspecției fiscale. Prin excepție, în cazul în care furnizorul emite facturi de corecție, fie din inițiativă proprie, fie în urma inspecției fiscale în cadrul căreia organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în

perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivelor operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit. În aceste situații, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii.

(3) Prin normele metodologice se precizează condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2).”

”Art. 303 - Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316

(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 323.

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului. Prin excepție, diferențele negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii, nu se adaugă la suma negativă rezultată în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat suspendarea executării deciziei.

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 323, din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele fiscale prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (4), nu se preiau în decontul de taxă:

a) sumele reprezentând TVA care nu sunt considerate restante conform art.157 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sau potrivit altor legi. Sumele care devin ulterior restante se cuprind în decontul perioadei fiscale în care intervine această situație;

b) sumele reprezentând taxa cumulată de plată cu care organul fiscal s-a înscris la masa credală potrivit prevederilor Legii nr. 85/2014, cu modificările și completările ulterioare.

(6) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 323, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă

regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(7) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 316, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare. Prin excepție, soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei fiscale anterioare datei deschiderii procedurii insolvenței prevăzute de legislația în domeniu nu se preia în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care s-a deschis procedura, caz în care debitorul este obligat să solicite rambursarea taxei prin corectarea decontului perioadei fiscale anterioare.

[...](11) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin norme în vigoare.”

Din prevederile legale sus-citate reiese că orice contribuabil are dreptul de a cere restituirea creanțelor fiscale în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire. **Dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul în care contribuabilul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea unei sume plătite, dar nedatorate.**

În consecință, prescripția dreptului de a solicita rambursarea TVA începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impozitare și s-a născut creanța fiscală .

Din documentele anexate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Societatea a depus decontul de TVA cu opțiune de rambursare nr. INTERNT -x/ **26.04.2021**, prin care a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii martie 2021, în sumă de x lei.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. x29.06.2021, contestatara a preluat în decontul de TVA aferent lunii martie 2021, soldul sumei negative a TVA reportate din perioada **01.03.2013 - 31.12.2015**, pentru care nu s-a solicitat rambursare, în suma de x lei.

Din analiza fisei de evidență pe platitor, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, din aceasta suma a fost scăzută suma de x lei, reprezentant TVA prescrișă, suma care a fost scăzută și din evidența contabilă a societății.

În perioada verificată a fost autocompensată, prin deconturile de TVA, suma de x lei reprezentand TVA de plată aferentă **lunilor februarie 2017 (x lei, iunie 2017 x lei) și decembrie 2017 (x lei).**

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în soldul sumei negative de TVA solicitată la rambursare este cuprinsă și TVA în sumă de x lei (x lei - x lei - x lei), aferentă perioadei **01.12.2014 - 31.12.2015**, concluzionând că, potrivit prevederilor art.219 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, reprezintă suma prescrisă, pentru care societatea nu mai are dreptul de a solicita restituirea.

Prin contestația formulată, societatea precizează că termenul de prescripție a TVA-ului a început să curgă de la 01.01.2016, iar termenul de prescripție a fost suspendat începând cu 16.04.2020 până la data de 25.12.2020, respingerea sumei ca fiind prescrisă este neîntemeiată.

Având în vedere susținerile societății contestate prin contestația formulată, organul de soluționare, prin **adresa nr. x/29.10.2021**, a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. x să comunice considerentele pentru care au considerat taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei prescrisă, având în vedere prevederile Ordonanței de Urgență nr.99/2020 privind unele măsuri fiscale, precum și pentru modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene, respectiv susținerile societății cu privire la acest aspect.

Se reține că până la data emiterii prezentei, organele de inspecție fiscală nu au răspuns solicitărilor organelor de soluționare.

Cu privire la prescripția dreptului de a solicita rambursarea TVA și a dreptului de a stabili obligații fiscale, organele de inspecție fiscală într-o primă etapă stabilesc obligațiile fiscale definitive (prin instituția inspecției fiscale) și abia ulterior (după stabilirea definitiv a obligațiilor fiscale) se naște dreptul la restituirea sau compensarea obligațiilor fiscale, stabilite definitiv. Prin urmare și **instituția prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv instituția prescripției dreptului de a cere compensarea sau restituirea se aplică în aceasta ordine, funcție de fiecare etapă procedurală.**

În cazul în speță, contestatara a solicitat rambursarea TVA în sumă de x lei prin decontul de TVA aferent lunii martie 2021, înregistrat sub nr. INTERNT-x/26.04.2021.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că **începerea inspecției fiscale a fost consemnata în registrul unic de control** al societății seria A nr.x la poziția nr. x/12.05.2021, perioada supusă verificării taxei pe valoarea adăugată fiind perioada **01.01.2016-31.03.2021**.

Cu privire la TVA în sumă de x lei, organele de inspecție fiscală au constatat că soldul de TVA de recuperat din perioada anterioară datei de 01.01.2016 este cel evidențiat de societate în evidențele contabile în contul 4424 "TVA de recuperat" și provine din perioada 01.12.2014 - 31.12.2015.

Potrivit raportului de inspecție fiscală, motivul care a determinat refuzul organelor de inspecție fiscală de a aproba rambursarea sumei de 16.957 lei, reprezentând suma negativă de taxa pe valoarea adăugată la data de 01.01.2016 a fost determinat de constatarea acestora în legătură cu împlinirea termenului de prescripție al dreptului contribuabilului de a cere restituirea acestei creanțe fiscale în condițiile art. 219 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit dispozițiilor legale mai sus prezentate, nu se poate reține invocarea prescripției dreptului contribuabilului de a cere restituirea acestei creanțe fiscale, respectiv dreptului de a stabili obligații fiscale, având în vedere că în perioada 16.04.2020 - 25.12. 2020 prescripția a fost suspendată.

Din cronologia stării de fapt existentă în cauza supusă soluționării, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a prorogării termenelor în ce privește suspendarea termenului de prescripție al dreptului de a solicita restituirea sumei solicitată la rambursare prin decontul de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare aferent lunii martie 2021, respectiv DNOR 25x/26.04.2021.

Or, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale, respectiv dreptul de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani, potrivit din Codul de procedură fiscală, dacă nu a intervenit elemente de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție.

Prin urmare, având în vedere argumentele mai sus expuse, pentru soldul de suma negativă de TVA de x lei, solicitat la rambursare prin decontul de TVA, aflat în sold la data de 01.01.2016 și care provine din perioada decembrie 2014 -2015, **organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a suspendării termenului de prescripție a dreptul de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale, respectiv de a stabili obligații fiscale.**

În consecință, D.G.R.F.P. Timisoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va proceda la **desființarea în parte** a deciziei de impunere contestate **pentru TVA în sumă x lei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu

prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Organele fiscale vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „*Rolul activ*” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Rolul activ

(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”

urmand să depună toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a petentei, în acest scop fiind îndreptatit să obtina și să utilizeze toate informatiile și documentele pe care le considera utile în functie de circumstantele fiecarui caz în parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentei, **avand în vedere și sustinerile sale din contestatia formulată.**

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de x S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/29.06.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/29.06.2021, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de x lei.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/29.06.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/29.06.2021, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care au întocmit decizia de impunere desființată, să procedeze la o nouă verificare a acelorași operațiuni, pentru același tip de obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul x, în termen de 6 luni de la comunicare.

X
DIRECTOR GENERAL

Jud. Timiș, str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B, 300081, Timișoara
Tel.: +40(256) 29 27 35
Fax: +40(256) 49 93 32
<https://www.anaf.ro/asistpublic/>
www.anaf.ro/anaf/internet/Timisoara