



Serviciul Soluționare Contestații 2

DECIZIE nr. 1795 / 06.12.2021
privind soluționarea contestației formulate de
Societatea XXX SRL,

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.
TMR_DGR/18.06.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG_AIF 2376/08.06.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/18.06.2021, asupra contestației formulate de **Societatea XXX SRL**, cu sediul social în, având CIF nr., înregistrată la ORNC sub nr., cod CAEN 6810 "Cumpărarea și vânzarea de bunuri imobiliare propriu", contestație înregistrată la A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/07.06.2021 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/18.06.2021.

Referitor la obiectul și suma constestată, se rețin următoarele:

Deși petenta formulează contestație împotriva **Deciziei de impunere cu nr. F-AR/19.04.2021** pentru suma de X1 lei reprezentând TVA suplimentar și suma de X2 lei reprezentând impozit pe veniturile din alte surse, precum și a **Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/19.04.2021**, aceasta solicită "anularea în parte a celor doua acte administrative pentru suma de X1 lei reprezentând TVA suplimentar".

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/19.04.2021, se reține că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă **Decizia de impunere nr. F-AR/19.04.2021** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad- Inspecție Fiscală.

Pe cale de consecință, DGRFP Timișoara se va investi cu soluționarea contestației formulate împotriva **Deciziei de impunere nr. F-AR/19.04.2021** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad- Inspecție Fiscală, pentru suma de X1 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația poartă semnătura reprezentantului legal al petentei, conform RIF nr. F-AR/19.04.2021 administrator al societății este dl., așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv la data de **21.04.2021**, sub semnătură, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **07.06.2021**, fiind înregistrată la A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF, conform stampilei aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta XXX SRL contestă parțial Decizia de impunere nr. F-AR/19.04.2021 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, respectiv pentru suma de **X1 lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, și solicita anularea parțială a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește suma de X1 lei reprezentând TVA suplimentar, pentru următoarele motive:

1) Referitor la facturile emise de petentă către SC „Y” SRL

Raportat la prevederile legale ale art. 11, alin. 8 din Legea nr. 227/2015, petenta afirmă că a colectat TVA și l-a virat bugetului de stat dar nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, prin urmare stabilirea de TVA suplimentar în suma de Y1 lei este nelegală.

2) Referitor la facturile emise de petentă în cursul anului 2016 (trimestrul II și III 2016), către diverse persoane fizice - reprezentând contravaloarea vânzării unor bunuri imobile (apartamente, diverse construcții, terenuri), TVA în sumă totală de Y2 lei.

Petenta arată că potrivit acestor dispoziții este scutită de TVA *"livrarea de construcții/parti de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de parti de construcții noi sau de terenuri construibile."*, astfel că în opinia sa, în mod corect și legal a emis facturi fără TVA pentru vânzarea de construcții, întrucât acestea nu sunt construcții noi.

Conform Codului fiscal, următoarele construcții se clasifică drept construcții noi:

"Construcțiile sau părți ale acestora care sunt livrate cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor celui în care procesul-verbal final pentru terminarea lucrărilor este semnat și ștampilat pentru construcția respectivă sau pentru o parte a acesteia".

În opinia petentei, raportat la art. 141 alin. 2 lit. f) societatea a colectat în mod eronat TVA în suma de Y2 lei, așa cum rezulta din decontul de TVA aferentă trimestrului IV 2016.

3) Referitor la factura nr./25.07.2017 emisă de petentă către Z reprezentând vânzarea unui depozit situat în

Petenta susține că TVA în sumă de Y1 lei stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală este nelegală deoarece *„depozitul este o construcție (indiferent din*

ce material este construit), prin urmare și în acest caz sunt aplicabile dispozițiile art. 292, alin. 2, lit. f din Legea nr. 227/2015 cu privire la scutirea de TVA în cazul livrării de construcții care nu sunt noi. Nu s-a întocmit contract de vânzare cumpărare întrucât depozitul nu figurează în evidențele cadastrale. Prin urmare societatea în mod corect și legal a emis facturile de livrare fără TVA.”

4) Referitor la facturile emise de petentă către diverse persoane fizice (nr. .../18.01.2018 și nr. .../18.02.2018 emise de SC „XXX” SRL către M, respectiv Z)

În opinia petentei stabilirea TVA suplimentară în suma de M1 lei este nelegală fiind încălcate de către organele de control dispozițiile art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 cu privire la scutirea de TVA pentru livrarea de construcții care nu sunt noi, prin urmare societatea a întocmit în mod corect și legal facturile fără TVA.

Conform Codului fiscal, următoarele construcții se clasifică drept construcții noi:

“Construcțiile sau părți ale acestora care sunt livrate cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor celui în care procesul-verbal final pentru terminarea lucrărilor este semnat și ștampilat pentru construcția respectivă sau pentru o parte a acesteia”

Organele de control nu au avut în vedere faptul că imobilul situat în Arad, str. Orizontului a fost achiziționat în baza Contractului de vânzare cumpărare nr./29.12.2011, scutit de TVA conform art.141 alin 2 litera f, așadar toate apartamentele imobilului pot fi vândute scutite de TVA în baza dispozițiilor art. 292 alin 2, litera f.

5) Referitor la factura nr./29.03.2018 emisă de petentă către doamna T:

Petenta arată că înscrierea pe factură a mențiunii "taxare inversă" reprezintă o eroare a persoanei care a întocmit factura. Potrivit dispozițiilor art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 livrarea de construcții cu terenurile aferente care nu sunt noi sunt scutite de TVA. Prin urmare factura trebuia întocmită fără TVA și fără mențiunea "taxare inversă", astfel ca, societatea nu datorează TVA suplimentar în suma de T1 lei.

Or, TVA aplicată facturii/29.03.2018 care reprezintă vânzarea imobilului din nu îi sunt aplicabile dispozițiile art. 292 alin 2 lit. f, deoarece în această situație este vorba despre un imobil în construcție, (nefinalizat) nefiind vorba nici despre un imobil vechi.

Prin urmare acestei situații îi sunt aplicabile dispozițiile art. 305 alin 2, litera b, imobilul fiind achiziționat de la la Societatea SRL, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. .../10.02.2009 cu TVA inclus pentru suma de 250.000 Euro, achitat în 3 tranșe după cum urmează:

- Prima tranșă conform facturii/05.12.2008 cu TVA lei;
- A doua tranșă conform facturii/10.02.2009 cu TVA lei;
- A treia tranșă conform facturii/18.03.2009 cu TVA lei;

Or, conform RIF nr./31.01.2010 societatea urma să aibă dreptul la ajustare TVA la momentul de la care realizează venituri impozabile.

Aplicând ajustarea de care societatea ar fi beneficiat la momentul realizării veniturilor impozabile:

1. Pentru suma de :20 =;

(perioada ajustării 2009 - 2017 = 8 ani, respectiv: $8 \times \dots = \dots$;

2. Pentru suma de921 (TVA aferente transa 2 si 3): 20 =

(perioada ajustării 2010 - 2017 = 7 ani, respectiv $\dots \times 7 = \dots$

Așadar:

- TVA calculata de organul fiscal: T1 lei;

- TVA ajustata conf, pct 1 si 2 = lei

TVA colectata (diferența din TVA calculata si Organul fiscal si cel ajustat) = lei.

6) Referitor la contractele de vânzare cumpărare autentificate sub nr./14.02.2020 și nr./14.02.2020

Potrivit dispozițiilor art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 sunt supuse taxei pe valoarea adaugata livrările de terenuri construibile.

Echipa de control inasa nu a menționat in RIF faptul ca terenurile vândute sunt terenuri construibile si nici nu a anexat raportului documente care sa probeze acest lucru. Fara aceste probe, în opinia petentei, stabilirea de TVA suplimentar in suma de lei pentru livrarea acestor terenuri, aferenta celor doua tranzacții, respectiv pentru suprafata de 1.750 mp către cumparatoarea si 1.000 mp către cumparatoarea, este nelegală.

Conform contractului de vanzare cumpărare pentru suprafata de 1.750 mp in valaorea de se compune din:

Suprafata de 750 mp x lei/mp (suma de lei reprezintă valoarea de lei impartita la 1750 mp) = lei;

- Suprafata de 1.000 mp x = lei,

Astfel: lei + lei = lei.

Suprafata de 750 mp a fost achizitionata de la Societatea SRL conform facturii din 05.12.2008 pentru care s-a dedus TVA in suma de lei, suma care, conform RIF /31.01.2010 a fost respinsa de către organele de control fiscal pana la realizarea de către societate de operațiuni taxabile.

Așadar, pornind de la aceasta situație, sunt aplicabile dispozițiile prevăzute de art. 305 respectiv, :20 = lei (perioada de ajustare pentru 2009 - 2019 = 11 ani)

$11 \times \dots = \dots$ lei

Suprafata de 1.000 mp achizitionata de la persoana fizica conform contractului de vanzare cumpărare nr. din 05.12.2008.

Vanzarea acestei suprafete este scutita de TVA conform art. 292 alin 2 litera f. TVA calculata suplimenta de organele de control in valoare de (referindu-ne doar la suprafata de 1.750 mp) lei este eronata.

Pentru suprafața de 1.000 mp vanduta către persoana fizica conform contractului de vanzare cumpărare nr. 101 din 14.02.2020, petenta arată ca aceasta suprafața a fost achizitionata de către vanzatoare de la S.C. V S.R.L. în anul 2008 conf. contract de vanzare cumpărare/05.12.2008, pentru care s-a dedus TVA in suma de lei, suma care, conform RIF /31.01.2010 a fost respinsa de către organele de control fiscal pana la realizarea de către societate de operațiuni taxabile.

Așadar, pornind de la aceasta situație, sunt aplicabile dispozițiile art. 305 respectiv, :20 - lei (perioada de ajustare pentru 2009-2019 = 11 ani)

11 x = lei.

7) Referitor la facturile emise de petentă către diverse persoane juridice reprezentând contravaloarea unor servicii și refacturarea unor utilități (factura nr. /18.10.2017 emisă către P SRL și factura nr. /30.04.2018 emisă către R SRL)

Petenta arată că stabilirea de TVA suplimentar in suma de lei este nelegala din următoarele motive:

Potrivit dispozițiilor art. 270 alin.(2) si art. 271 alin.(2) din Legea nr. 227/2015

(2)" Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin normele metodologice"

Prestarea de servicii

(2)" Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective"

Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării potrivit dispozițiilor art. 286 alin.(4) lit.e) din Legea nr. 227/2015 nu cu cuprinde următoarele:

e)" sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, inclusiv atunci când locatorul asigură el însuși bunul care face obiectul unui contract de leasing financiar sau operațional și refacturează locatarului costul exact al asigurării, precum și sumele încasate de o persoană impozabilă în numele și în contul unei alte persoane."

Prin urmare, o operațiune care implică numai decontarea unor sume de bani nu reprezintă o operațiune în sfera de TVA, astfel încât la o astfel de refacturare nu se aplică TVA.

În opinia petentei, raportat la dispozițiile de mai sus, in mod corect si legal societatea a emis refacturarea utilităților fara TVA, prin urmare, stabilirea de TVA suplimentar in suma de lei este nelegala.

Referitor la respingerea dreptului de deducere a sumei lei reprezentând TVA regularizată conform decontului de TVA aferenta trimestrului IV 2016, pentru care organul de control susține ca nu s-au prezentat documente justificative, petenta susține următoarele:

Conform RIF din 31.01.2010 Societatea a solicitat la rambursare suma de lei din care suma de lei a fost aprobată la rambursare iar pentru suma de lei societatea va beneficia de ajustare.

În consecință, în opinia petentei, pentru suma de lei societatea avea dreptul de ajustare.

Față de motivele prezentate, petenta solicită admiterea contestației.

Petenta își întemeiază contestația pe prevederile art. 268 și 270, 292 alin.(2) lit.f) 270 alin.(2) și art. 271 alin.(2), 286 alin.(4) lit.e) din Legea nr. 227/2015.

Deși petenta afirmă în cuprinsul contestației că anexează înscrisurile la care a făcut trimitere, la dosarul contestației nu se regăsesc alte înscrisuri decât Anexele 1 - 17 la RIF F-AR /16.03.2021.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad al A.J.F.P. Arad, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR /16.03.2021 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-AR /19.04.2021, constatându-se următoarele deficiente contestate:

Perioada supusa inspecției fiscale:

- 01.01.2016 - 31.12.2020 pentru Taxa pe valoarea adăugată,
- 01.01.2016 - 31.12.2020 pentru Impozitul pe veniturile din alte surse.

Din totalul sumei de lei stabilită prin decizia de impunere contestată, petenta contestă doar suma de **X1 lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, pe cale de consecință, ne vom referi în continuare doar la constatările inspecției fiscale ce au determinat stabilirea în sarcina petentei a sumei ce face obiectul prezentei contestații, respectiv suma totală de **X1 lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

1. În ceea ce privește TVA colectată:

I) Echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că, în anul 2016, societatea a emis facturi către **SC „Y” SRL** în care s-a consemnat contravaloarea unor chirii (anexa nr. 2 la RIF), dar nu a colectat TVA, deși pe facturile nr. /06.01.2016 și /03.02.2016 s-a menționat contravaloarea TVA (copiile facturilor sunt prezentate în anexa nr. 3 la RIF).

Conform bazei de date a Activității de Inspecție Fiscală Arad, înregistrarea în scopuri de TVA a SC XXX SRL a fost anulată din oficiu la data de 01.02.2015 conform prevederilor art. 153, alin. 9, lit d din Legea nr. 571/2003 (societatea nu și-a îndeplinit obligațiile declarative). La data de 27.09.2016, societatea a fost reînregistrată ca și plătitor de TVA.

Astfel, conform prevederilor art. 11, alin. 8 din Legea nr. 227/2015 societatea avea obligația de a colecta TVA aferentă facturilor emise către SC Y SRL în perioada ianuarie-martie 2016 (anexa nr. 2 la RIF), cu consecința stabilirii TVA suplimentară în sumă de **Y1 lei** aferentă trimestrului 1 2016.

II) În cursul anului 2016 (trimestrul II și III 2016), societatea a emis facturi către diverse persoane fizice - în aceste facturi SC XXX SRL a menționat contravaloarea vânzării unor bunuri imobile (apartamente, diverse construcții, terenuri) fără a colecta TVA (facturile sunt enumerate în anexa nr. 2 la RIF, pozițiile 4-13).

Societatea nu a depus decont de TVA pentru trimestrul I și II 2016 întrucât codul de înregistrare TVA a fost anulat; în decontul de TVA depus de societate pentru trimestrul III 2016 (societatea a fost reînregistrată în scopuri de TVA de la data de 27.09.2016) nu s-a colectat TVA. În decontul de TVA al trimestrului IV 2016 societatea a înscris la rubrica „Regularizări TVA colectată” TVA în sumă totală de Y2 lei reprezentând TVA colectată aferentă facturilor enumerate de echipa de control în anexa nr. 2 la pozițiile 4-13. Astfel, întrucât societatea nu a colectat TVA la data emiterii facturilor s-au încălcat prevederile art. 11, alin. 8 din Legea nr. 227/2015. Echipa de control a calculat TVA colectată suplimentară pentru perioada cuprinsă între data la care societatea avea obligația de a declara TVA aferentă facturilor emise și data la care societatea și-a corectat din proprie inițiativă suma taxei colectate (în decontul trimestrului IV 2016).

Astfel societatea datorează TVA suplimentară astfel:

- ▶ TVA suplimentară aferentă trimestrului II 2016: lei;
- ▶ TVA suplimentară aferentă trimestrului III 2016: lei;
- ▶ TVA suplimentară aferentă trimestrului IV 2016: -Y2 lei.

III) În luna iulie 2017 societatea a emis factura nr./25.07.2017 (având o valoare de lei) către doamna Z - în această factură SC XXX SRL a menționat contravaloarea vânzării unui depozit situat în fără a colecta TVA (factura este menționată în anexa nr. 2, poziția 15). Societatea nu a prezentat contract de vânzare pentru tranzacția respectivă. Societatea a depus decont de TVA pentru luna iulie 2017, dar nu a colectat TVA aferentă vânzării depozitului menționat în anexa nr. 2, poziția 15.

Astfel, întrucât societatea nu a colectat TVA la data emiterii facturii, s-au încălcat prevederile art. 286, alin. 1, lit. a și art 291, alin. 1, lit b din Legea nr. 227/2015, cu consecința calculării de către organele de inspecție fiscală a TVA colectată suplimentară în sumă totală de Y1 lei aferentă lunii iulie 2017 (anexa nr. 2 la RIF, poziția 15).

IV) În luna ianuarie 2018 societatea a emis facturi către diverse persoane fizice - în aceste facturi SC XXX SRL a menționat contravaloarea vânzării unor apartamente (situate în același imobil în care s-au vândut apartamente și în anul 2016) fără a colecta TVA (facturile sunt enumerate în anexa nr. 2 la RIF, pozițiile 16-17). Societatea a depus decont de TVA pentru trimestrul I 2018 dar nu a colectat TVA aferentă vânzării celor 2 apartamente menționate în anexa nr. 2, pozițiile 16-17.

Astfel, întrucât societatea nu a colectat TVA la data emiterii facturilor s-au încălcat prevederile art. 286, alin. 1, lit. a și art. 291, alin. 1, lit b din Legea nr. 227/2015. În consecință, echipa de control a calculat TVA colectată suplimentară în sumă totală de M1 lei aferentă trimestrului I 2018 (anexa nr. 2, pozițiile 16-17).

V) La data de 29.03.2018, societatea a emis factura nr. 3 (în anexa nr. 4 este evidențiată factura nr./29.03.2018) către persoana fizică T reprezentând contravaloarea unei vânzări de construcție și teren aflat în Valoarea acestei

tranzacții a fost de lei, iar pe factură s-a menționat sintagma „taxare inversă”. Conform prevederilor art 331, alin. 1 din Legea nr. 227/2015 „*Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316*”. Astfel SC „XXX” SRL nu avea posibilitatea de a menționa și aplica „taxare inversă” pe factura nr./29.03.2018.

Întrucât nu a colectat TVA aferentă sumei de lei facturată către doamna T, societatea a încălcat prevederile art 286, alin. 1, lit a și art. 291, alin. 1, lit b din Legea nr. 227/2015. În consecință, echipa de control a colectat TVA suplimentară în sumă totală de T1 lei (..... x 19/119 = T1 lei) aferentă trimestrului I 2018 (anexa nr. 2, poziția 18).

VI) În luna februarie 2020 societatea a încheiat următoarele contracte de vânzare:

—» contractul de vânzare autentificat sub nr./14.02.2020 (anexa nr. 5) prin care s-a consemnat vânzarea unei suprafețe de 1.000 mp teren intravilan situat în (cumpărător). Valoarea tranzacției a fost de lei;

—» contractul de vânzare autentificat sub nr./14.02.2020 (anexa nr. 6) prin care s-a consemnat vânzarea unei suprafețe totale de 1.750 mp teren intravilan situat în (cumpărător). Valoarea tranzacției a fost de lei.

Pentru aceste 2 tranzacții societatea nu a prezentat facturi, dar din evidența contabilă pusă la dispoziția echipei de inspecție fiscală a rezultat faptul că SC „XXX” SRL a înregistrat venituri aferente celor 2 tranzacții, dar nu a colectat TVA aferentă acestora.

Astfel, întrucât societatea nu a colectat TVA la data întocmirii contractelor de vânzare, s-au încălcat prevederile art. 281, alin. 6, art 282, alin. 1, art. 286, alin. 1, lit. a și art. 291, alin. 1, lit. b din Legea nr. 227/2015. În consecință, echipa de control a calculat TVA colectată suplimentară în sumă totală de lei {(..... +.....) x 19/119 = lei} aferentă lunii februarie 2020 (tranzacțiile sunt evidențiate în anexa nr. 2, poziția 19-20).

VII) Societatea a emis facturi către diverse persoane juridice în care a consemnat contravaloarea unor servicii și refacturarea de utilități astfel:

—» factura nr./18.10.2017 (anexa nr. 7) emisă către SC „P” SRL având o valoare de P1 lei, reprezentând contravaloarea de energie electrică;

—» factura nr./30.04.2018 (anexa nr. 8) emisă către SC „R” SRL având o valoare de R1 lei, reprezentând contravaloarea de „servizi vari”.

În urma inspecției fiscale, echipa de control a constatat faptul că SC „XXX” SRL a dedus TVA aferentă furnizării de utilități (de exemplu: energie electrică, apă). Astfel, societatea avea obligația de a colecta TVA aferentă refacturării de utilități și servicii.

Întrucât societatea nu a colectat TVA, s-au încălcat prevederile art. 271, alin. 1, art 282, alin. 2, lit. a, art. 286, alin. 1, lit a, art. 291, alin. 1, lit b din Legea nr. 227/2015 și pet 8, alin. 6 din H.G. nr. 1/2016. În consecință, echipa de control a stabilit TVA suplimentară în sumă de lei aferentă lunii octombrie 2017 și TVA suplimentară în sumă de lei aferentă trimestrului II 2018.

2. În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA:

I) Societatea a dedus TVA în sumă de lei prin înscrierea acestei sume la rubrica "Regularizări taxa dedusă" din decontul aferent trimestrului IV 2016 fără a prezenta documente justificative din care să rezulte de unde provine regularizarea sumei TVA dedusă prin decontul respectiv. Astfel, având în vedere faptul că societatea a dedus TVA în sumă de lei fără a prezenta documente din care să rezulte dreptul de deducere al TVA, societatea a încălcat prevederile art. 299, alin. 1, lit. a, art. 321, alin. 1 și 2, art. 323, alin. 2 din Legea nr. 227/2015, pct 101, alin. 2, lit d din H.G nr. 1/2016.

În consecință, echipa de control nu a acordat dreptul de deducere al sumei de lei aferentă trimestrului IV 2016.

II) Societatea a dedus eronat TVA în baza facturilor menționate în anexa nr. 9, facturi care au fost prezentate doar în copie. Având în vedere faptul că SC XXX SRL nu a prezentat exemplarele originale ale facturilor din anexa nr. 9, s-au încălcat prevederile art. 299, alin. 1, lit. a din Legea nr. 227/2015 și punctul 69, alin. 1 și 2 din H.G. nr. 1/2016.

În consecință, echipa de control a stabilit faptul că societatea nu avea dreptul de a deduce TVA în sumă totală de lei, defalcată pe perioade fiscale astfel:

- TVA fără drept de deducere în sumă de lei aferentă lunii martie 2017;
- TVA fără drept de deducere în sumă de lei aferentă lunii octombrie 2018.

III) Societatea a dedus eronat TVA în sumă de lei în baza facturii/24.05.2017 (anexa nr. 10) emisă de către SC „M” SRL - pe acest document s-a consemnat contravaloarea unui bilet de avion și închirierea unui autoturism pentru domnul G. Având în vedere faptul că domnul G nu este angajat sau administrator în cadrul SC „XXX” SRL și faptul că nu s-au prezentat alte documente din care să rezulte că achizițiile respective sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, s-au încălcat prevederile art 297, alin. 4, lit a din Legea nr. 227/2015.

În consecință, echipa de control a stabilit faptul că societatea nu avea dreptul de a deduce TVA în sumă totală de lei aferentă lunii mai 2017.

În concluzie, la data finalizării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează TVA suplimentară în sumă totală de X1 lei (anexa nr. 11 la RIF - Situația privind TVA stabilită suplimentar).

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

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de Y1 lei aferente facturilor emise de petentă către Societatea Y SRL, cauza supusa soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de Y1 lei aferentă trimestrului I 2016, în condițiile în care în susținerea contestației petenta nu a depus niciun document care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la starea de fapt contestată.

În fapt, în perioada ianuarie - martie 2016, petenta a emis facturi către **Societatea Y SRL** reprezentând contravaloarea unor chirii (evidențiate în anexa nr. 2 la RIF), dar nu a colectat TVA, deși pe facturile nr./06.01.2016 și/03.02.2016 s-a înscris contravaloarea TVA (Anexa nr. 3 RIF).

Conform bazei de date a Activității de Inspecție Fiscală Arad, **înregistrarea în scopuri de TVA a Societății XXX SRL a fost anulată din oficiu la data de 01.02.2015** conform prevederilor art. 153, alin. 9, lit d din Legea nr. 571/2003, deoarece societatea nu și-a îndeplinit obligațiile declarative. La data de **27.09.2016**, **societatea a fost reînregistrată ca și plătitor de TVA.**

Astfel, conform prevederilor art. 11 alin. 8 din Legea nr. 227/2015 societatea avea obligația de a colecta TVA aferentă facturilor emise către SC Y SRL în perioada ianuarie-martie 2016 (anexa nr. 2 la RIF).

În consecință, echipa de control a stabilit TVA suplimentară în sumă de **Y1 lei** aferentă trimestrului 1 2016.

În cuprinsul contestației petenta afirmă că, raportat la prevederile legale ale art. 11 alin. 8 din Legea nr. 227/2015, a colectat TVA și l-a virat bugetului de stat, dar nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, prin urmare stabilirea de TVA suplimentar în suma de Y1 lei este nelegală.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (8) din Legea 227/2015, valabil pentru anul 2016, și anume:

"ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(...)

(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. b) - e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit titlului VII, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul înregistrării;

b) bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării;

c) achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 282 alin. (2) lit. a) și b) înainte de data înregistrării și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată."

Conform prevederilor legale precitate, persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. b) - e) și lit. h), sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă.

De asemenea, potrivit art. 316 și art. 324 din Legea 227/2015, valabil pentru anul 2016:

"Art. 316 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(...)

(11) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

(...)

d) dacă nu a depus niciun decont de taxă prevăzut la art. 323 pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, dar nu este în situația prevăzută la lit. a) ori b), din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și, respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație;

(...)

(12) Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (11) lit. a) - e) și h), organele fiscale înregistrează persoanele impozabile la solicitarea acestora, astfel:

(...)

c) în situația prevăzută la alin. (11) lit. d), de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA, pe baza următoarelor informații/documente furnizate de persoana impozabilă:

1. prezentarea deconturilor de taxă nedepuse la termen;

2. prezentarea unei cereri motivate din care să rezulte că se angajează să depună la termenele prevăzute de lege deconturile de taxă;

(...)

(13) Persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute la alin. (11) au obligația să depună ultimul decont de taxă prevăzut la art. 323, indiferent de perioada fiscală aplicată conform art. 322, până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA.

(14) Persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute la alin. (12) nu pot aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la art. 310 până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligate să aplice prevederile art. 11 alin. (6) și (8)."

"Art. 324 Decontul special de taxă și alte declarații

(10) Persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) trebuie să depună o declarație privind taxa colectată care trebuie plătită, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii

pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, a căror exigibilitate de taxă intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA, respectiv:

a) taxa colectată care trebuie plătită în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (6) și (8) pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, efectuate în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA;”

Totodată, se reține că în Anexa 2 la Ordinul nr. 795/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (311) „Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal” sunt prezentate Instrucțiunile de completare a formularului (311). Legiuitorul a dispus că:

“Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal”, denumită în continuare declarație, se depune după cum urmează:

- potrivit art. 324 alin. (10) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat, din oficiu, conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) sau h) din Codul fiscal și care efectuează, după anularea înregistrării în scopuri de TVA, livrări de bunuri/prestări de servicii și/sau achiziții de bunuri și/sau de servicii pentru care sunt obligate la plata taxei, pentru care există obligația plății taxei colectate în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal;

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că la data de 01.02.2015, contestatarei i-a fost anulat codul de TVA în baza prevederilor art. 153 alin. (9) lit. d) din Legea 571/2003, preluate la art. 316 alin. (11) lit. e) din Legea 227/2015.

În perioada ianuarie - martie 2016, petenta a emis facturi către Societatea Y SRL reprezentând contravaloarea unor chirii, respectiv facturile nr. /06.01.2016 și /03.02.2016, având menționată contravaloarea TVA, perioadă în care avea codul de TVA anulat.

Organele de control au constatat că societatea nu a colectat TVA pentru operațiunile taxabile desfășurate.

Se reține că, potrivit prevederilor legale, prin anularea codului de TVA societatea nu și-a pierdut calitatea de persoană impozabilă, nu a devenit persoană neplătitoare de TVA, astfel că nu-i era interzis să emită factură cu TVA, legislația fiscală stabilind doar cu titlul de sancțiune că trebuie să colecteze TVA pentru operațiunile taxabile desfășurate dar nu are drept de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate, până la data reînregistrării în scop de TVA. În situația dată, societatea trebuia să completeze formularul „311” aplicând instrucțiunile prevăzute în ordinul ANAF pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (311), anterior menționat, în vigoare în perioada în care taxa devenea exigibilă.

Totodată, pentru a calcula valoarea TVA colectată, societatea trebuia să procedeze în conformitate cu prevederile Normelor metodologice date în aplicarea art. 291 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 1/2016, conform cărora:

„36. Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, respectiv cele care sunt supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse de TVA, prevăzute de art. 291 din Codul fiscal, taxa colectată se determină după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării, sau în cazul în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și nu include taxa;

b) contrapartida unei livrări de bunuri/prestări de servicii trebuie considerată ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, taxa determinându-se prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv $20 \times 100 / 120$ în cazul cotei standard și $19 \times 100 / 119$ începând cu data de 1 ianuarie 2017, $9 \times 100 / 109$ sau $5 \times 100 / 105$ în cazul cotelor reduse, în următoarele situații:

1. atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării;

2. în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară potrivit legii emiterea unei facturi;

3. în orice situație în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și include taxa sau nu există nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată;

4. atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul/prestatorul bunului/serviciului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată colectate pentru operațiunea supusă taxei, și furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată, inclusiv o declarație pe propria răspundere a furnizorului.”

Referitor la afirmația petentei cum că raportat la prevederile legale ale art. 11, alin. 8 din Legea nr. 227/2015, a colectat și a virat TVA la bugetul de stat TVA aferentă facturilor emise către Y SRL, prin urmare stabilirea de TVA suplimentar în suma de Y1 lei este nelegală, organul de soluționare reține că prevederile Codului fiscal anterior citate dispun obligațiile fiscale pe care societatea trebuie să le îndeplinească în cazul în care codul de TVA i-a fost anulat din oficiu în situația prevăzută la art. 153 alin. (9) lit. e) din Legea 571/2003, preluate la art. 316 alin. (11) lit. e) din Legea 227/2015. Conform principiului de drept „*nemo censetur legem ignorare*” necunoașterea sau cunoașterea greșită a legii nu înlătură obligația persoanelor de a se conforma legii și de a răspunde pentru încălcarea ei.

Totodată se reține că legislația fiscală nu obligă persoana impozabilă să solicite înregistrarea în scopuri de TVA dacă efectuează operațiuni impozabile după data anulării codului de TVA, legiutorul statuând că „După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (9) lit. a) - e) și h), organele fiscale competente înregistrează persoanele impozabile în scopuri de TVA (...) pe baza unei declarații pe propria răspundere din care să rezulte că va desfășura activități economice.”, ca o manifestare a voinței proprii a persoanei impozabile, altfel aceasta putând să aplice prevederile art. 11 alin. (8) din Legea 227/2015.

Prevederile art. 11 alin. (8) antecitate statuează explicit că persoanele impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA „nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în

conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă". Persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) trebuie să depună o declarație privind taxa colectată care trebuie plătită, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, a căror exigibilitate de taxă intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA, respectiv *"taxa colectată care trebuie plătită în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (6) și (8) pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, efectuate în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA;"*

În cauză, societatea a fost reînregistrată în scopuri de TVA în data de **27.09.2016**.

Astfel, conform prevederilor art. 11, alin. 8 din Legea nr. 227/2015, persoanele impozabile stabilite în România, căroră li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor [art. 316](#) alin. (11) lit. b) - e) și lit. h), sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă, astfel că societatea avea obligația de a colecta TVA aferentă facturilor emise către Y SRL în perioada ianuarie-martie 2016 (anexa nr. 2 la RIF).

Deși petenta afirmă în cuprinsul contestației că, raportat la prevederile legale ale art. 11, alin. 8 din Legea nr. 227/2015, a colectat și a virat TVA la bugetul de stat TVA aferentă facturilor emise către Y SRL, prin urmare stabilirea de TVA suplimentar în suma de Y1 lei este nelegală, nu a depus niciun document prin care să-și susțină afirmațiile sale.

Pe parcursul inspecției fiscale, echipa de control a analizat facturile emise către SC „Y” SRL (facturi evidențiate în anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală) și jurnalele de vânzări, constatând faptul că societatea nu a colectat TVA aferentă acestor facturi și nu a evidențiat TVA aferentă acestora în deconturile de TVA depuse la organul fiscal competent.

Astfel, conform prevederilor art. 11, alin. 8 din Legea nr. 227/2015 societatea avea obligația de a colecta TVA aferentă facturilor emise către SC Y SRL în perioada ianuarie-martie 2016 în sumă de Y1 lei aferentă trimestrului 1 2016.

Ori, față de cele ce preced, se reține că, în condițiile în care petenta nu a înțeles, ca în susținerea contestației să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice afirmațiile sale, și prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea, pentru acest capăt de cerere *contestația nu este întemeiată*.

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale 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 și **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea XXX SRL, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de Y1 lei.**

2) Referitor la facturile emise de petentă în cursul anului 2016 (trimestrul II și III 2016), către diverse persoane fizice - reprezentând contravaloarea vânzării unor bunuri imobile (apartamente, diverse construcții, terenuri), reprezentând TVA în sumă totală de Y2 lei, cauza supusa soluționării este dacă petenta avea sau nu obligația de a colecta TVA în sumă totală de Y2 lei, pentru perioada cuprinsă între data la care societatea avea obligația de a declara TVA aferentă facturilor emise în trimestrul II și III al anului 2016 și data la care societatea și-a corectat din proprie inițiativă suma taxei colectate, respectiv în decontul trimestrului IV 2016.

În fapt, în trimestrul II și III al anului 2016, societatea a emis facturi către diverse persoane fizice - reprezentând contravaloarea vânzării unor bunuri imobile (apartamente, diverse construcții, terenuri) fără a colecta TVA (Anexa nr. 2 la RIF, pozițiile 4-13).

Societatea nu a depus decont de TVA pentru trimestrul I și II 2016, întrucât codul de înregistrare TVA a fost anulat la data de **01.02.2015**.

În decontul de TVA depus de societate pentru trimestrul III 2016 (societatea a fost reînregistrată în scopuri de TVA de la data de **27.09.2016**) nu s-a colectat TVA.

În decontul de TVA al trimestrului IV 2016 societatea a înscris la rubrica „Regularizări TVA colectată” TVA în sumă totală de Y2 lei reprezentând TVA colectată aferentă facturilor enumerate de echipa de control în anexa nr. 2 la RIF, la pozițiile 4-13.

Întrucât societatea nu a colectat TVA la data emiterii facturilor s-au încălcat prevederile art. 11 alin. 8 din Legea nr. 227/2015, astfel că organele de inspecție fiscală au calculat TVA colectată suplimentară pentru perioada cuprinsă între data la care societatea avea obligația de a declara TVA aferentă facturilor emise și data la care societatea și-a corectat din proprie inițiativă suma taxei colectate (în decontul trimestrului IV 2016), astfel:

- ▶ TVA suplimentară aferentă trimestrului II 2016: lei;
- ▶ TVA suplimentară aferentă trimestrului III 2016: lei;
- ▶ TVA suplimentară aferentă trimestrului IV 2016: -Y2 lei.

Petenta afirmă în cuprinsul contestației că în mod corect și legal societatea a emis facturi fără TVA pentru vânzarea de construcții, întrucât acestea nu sunt construcții noi, iar raportat la art. 141 alin 2 lit f) societatea a colectat în mod eronat TVA în suma de Y2 lei așa cum rezulta din decontul de TVA aferentă trimestrului IV 2016.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (8) din Legea 227/2015, valabil pentru anul 2016, și anume:

"ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(...)

(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. b) - e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. Pentru achizițiile de

bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit titlului VII, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă: (...)."

Conform prevederilor legale precitate, persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. b) - e) și lit. h), sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă.

De asemenea, potrivit art. 324 din Legea 227/2015, valabil pentru anul 2016:

"Art. 324 Decontul special de taxă și alte declarații

(10) Persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) trebuie să depună o declarație privind taxa colectată care trebuie plătită, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, a căror exigibilitate de taxă intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA, respectiv:

a) taxa colectată care trebuie plătită în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (6) și (8) pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, efectuate în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA;"

Totodată, se reține că în Anexa 2 la Ordinul nr. 795/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (311) „Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal” sunt prezentate Instrucțiunile de completare a formularului (311). Legiuitorul a dispus că:

"Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal", denumită în continuare declarație, se depune după cum urmează:

- potrivit art. 324 alin. (10) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat, din oficiu, conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) sau h) din Codul fiscal și care efectuează, după anularea înregistrării în scopuri de TVA, livrări de bunuri/prestări de servicii și/sau achiziții de bunuri și/sau de servicii pentru care sunt obligate la plata taxei, pentru care există obligația plății taxei colectate în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal;

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că societatea a emis facturi către diverse persoane fizice - reprezentând contravaloarea vânzării unor bunuri imobile (apartamente, diverse construcții, terenuri) fără a colecta TVA (Anexa nr. 2 la RIF, pozițiile 4-13).

Conform bazei de date a Activității de Inspecție Fiscală Arad, înregistrarea în scopuri de TVA a SC XXX SRL a fost anulată din oficiu la data de **01.02.2015** conform prevederilor art. 153, alin. 9, lit d din Legea nr. 571/2003 (societatea nu și-a îndeplinit obligațiile declarative), societatea fiind reînregistrată în scopuri de TVA în data de **27.09.2016**.

Conform prevederilor art. 11 alin. 8 din Legea nr. 227/2015, persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor [art. 316](#) alin. (11) lit. b) - e) și lit. h), sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă, astfel că societatea avea obligația de a colecta TVA aferentă facturilor emise către diverse persoane fizice - reprezentând contravaloarea vânzării unor bunuri imobile (apartamente, diverse construcții, terenuri - Anexa nr. 2 la RIF, pozițiile 4-13).

În cuprinsul contestației petenta afirmă că este scutita de TVA *"livrarea de construcții/parti de construcții si a terenurilor pe care sunt construite, precum si a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplica pentru livrarea de construcții noi, de parti de construcții noi sau de terenuri construibile."*, astfel că în opinia sa, în mod corect și legal a emis facturi fara TVA pentru vanzarea de construcții, intrucat acestea nu sunt construcții noi.

Conform Codului fiscal, următoarele construcții se clasifică drept construcții noi: *"Construcțiile sau părți ale acestora care sunt livrate cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor celui în care procesul-verbal final pentru terminarea lucrărilor este semnat și ștampilat pentru construcția respectivă sau pentru o parte a acesteia"*.

În opinia petentei, raportat la art. 141 alin. 2 lit. f) societatea a colectat in mod eronat TVA in suma de Y2 lei, asa cum rezulta din decontul de TVA aferenta trimestrului IV 2016.

Se reține că petenta nu a înțeles să depună vreun document justificativ/înscris ca în susținerea contestației care să justifice afirmațiile sale, și prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea.

Conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate, în cursul anului 2016 (trimestrul II și III 2016), societatea a emis facturi către diverse persoane fizice - în aceste facturi SC XXX SRL a menționat contravaloarea vânzării unor bunuri imobile (apartamente, diverse construcții, terenuri) fără a colecta TVA (facturi enumerate în anexa nr. 2 la RIF, pozițiile 4-13).

Societatea nu a depus decont de TVA pentru trimestrul I și II 2016 întrucât codul de înregistrare TVA a fost anulat. În decontul de TVA depus de societate pentru trimestrul III 2016 (societatea a fost reînregistrată în scopuri de TVA de la data de 27.09.2016) nu s-a colectat TVA. În decontul de TVA al trimestrului IV 2016 societatea a înscris la rubrica „Regularizări TVA colectată” TVA în sumă totală de Y2 lei reprezentând TVA colectată aferentă facturilor enumerate de echipa de control în anexa nr, 2 la pozițiile 4-13.

Astfel, întrucât societatea nu a colectat TVA la data emiterii facturilor s-au încălcat prevederile art. 11, alin. 8 din Legea nr. 227/2015, motiv pentru care echipa de control a calculat TVA colectată suplimentară pentru perioada cuprinsă între data la care societatea avea obligația de a declara TVA aferentă facturilor emise și data la care societatea și-a corectat din proprie inițiativă suma taxei colectate în decontul trimestrului IV 2016, astfel:

- TVA suplimentară aferentă trimestrului II 2016: lei;
- TVA suplimentară aferentă trimestrului III 2016: lei;
- TVA suplimentară aferentă trimestrului IV 2016: -..... lei.

În concluzie, având în vedere faptul că societatea și-a colectat din proprie inițiativă TVA, iar argumentele prezentate în contestație nu au suport legal, echipa de inspecție fiscală în mod corect a colectat TVA în sumă de Y2 lei pentru perioada cuprinsă între data emiterii facturilor (trimestrul II și III 2016) și până la data colectării efective a acestei sume de către societate (trimestrul IV 2016).

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale 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 și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea XXX SRL, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de - Y2 lei.

3) Referitor la factura nr./25.07.2017 emisă de societate către Z reprezentând vânzarea unui depozit situat în, cauza supusa soluționării este dacă petenta avea sau nu obligația de a colecta TVA în sumă de Y1 lei, aferent acestei tranzacții, în condițiile în care nu a prezentat documente, nici organelor fiscale și nici în susținerea contestației, care sa infirme constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la starea de fapt contestată.

În fapt, în luna iulie 2017 societatea a emis factura nr./25.07.2017, în valoare de lei către doamna Z, reprezentând contravaloarea vânzării unui depozit situat în fără a colecta TVA (Anexa nr. 2 la RIF, poziția 15). Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul de vânzare pentru tranzacția respectivă.

Societatea a depus decont de TVA pentru luna iulie 2017, dar nu a colectat TVA aferentă vânzării depozitului menționat în anexa nr. 2 la RIF, poziția 15.

Astfel, întrucât societatea nu a colectat TVA la data emiterii facturii, s-au încălcat prevederile art. 286 alin. 1 lit. a și art 291 alin. 1 lit. b din Legea nr. 227/2015, cu consecința calculării de către organele de inspecție fiscală a TVA colectată suplimentară în sumă totală de Y1 lei aferentă lunii iulie 2017 (anexa nr. 2 la RIF, poziția 15).

Petenta susține că TVA în sumă de Y1 lei stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală este nelegală deoarece „depozitul este o construcție (indiferent din ce material este construit), prin urmare sunt aplicabile dispozițiile art. 292, alin. 2, lit. f din Legea nr. 227/2015 cu privire la scutirea de TVA în cazul livrării de construcții

care nu sunt noi. Nu s-a întocmit contract de vânzare cumpărare întrucât depozitul nu figurează în evidențele cadastrale. Prin urmare, în opinia petentei în mod corect și legal a emis factura de livrare fără TVA.

În drept, prevederile art. 286 alin. 1 lit. a și art 291 alin. 1 lit. b din Legea nr. 227/2015

"ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

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

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

"ART. 291 - Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

(...)

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017."

"ART. 282 - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

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

Norme metodologice aprobate prin H.G. 1/2016, date în aplicarea art. 282 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal

25. (1) Prevederile art. 282 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora. "

Din prevederile legale anterior menționate se reține faptul că pentru livrarile de bunuri și prestarile de servicii baza de impozitare a TVA este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului. Exigibilitatea taxei intervine la data faptului generator, sau, prin excepție, la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii în cazul persoanelor care au optat pentru aplicarea sistemului TVA la încasare.

În opinia petentei, deoarece „depozitul este o construcție (indiferent din ce material este construit), sunt aplicabile dispozițiile art. 292, alin. 2, lit. f din Legea nr. 227/2015 cu privire la scutirea de TVA în cazul livrării de construcții care nu sunt noi."

Ori, potrivit art. 292, alin. 2, lit. f din Legea nr. 227/2015:

"CAPITOLUL IX - Operațiuni scutite de taxă

ART. 292 - Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități

(...)

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

f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. în sensul prezentului articol se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, dacă costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea construcției sau a părții din construcție, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării, respectiv valoarea înregistrată în contabilitate în cazul persoanelor impozabile care au obligativitatea de a conduce evidența contabilă și care nu aplică metoda de evaluare bazată pe cost în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară, sau valoarea stabilită printr-un raport de expertiză/evaluare, în cazul altor persoane impozabile. în cazul în care se înstrăinează doar o parte din construcție, iar valoarea acesteia și a îmbunătățirilor aferente nu pot fi determinate pe baza datelor din contabilitate, acestea vor fi determinate în baza unui raport de expertiză/evaluare;"

Iar potrivit Normelor metodologice aprobate prin H.G. 1/2016, date în aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal:

"55. (1) În aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci când se livrează un corp funciar unic format din construcția și terenul pe care aceasta este edificată, identificat printr-un singur număr cadastral:

a) terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare;

b) construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare;

c) dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare, regimul corpului funciar se stabilește în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției.

(2) Prevederile alin. (1) nu se aplică în situația în care se livrează un teren pe care se află o construcție a cărei demolare a început înainte de livrare și a fost asumată de vânzător. Asemenea operațiuni de livrare și de demolare formează o operațiune unică în ceea ce privește TVA, având în ansamblu ca obiect livrarea unui teren, iar nu livrarea construcției existente și a terenului pe care se află aceasta, indiferent de stadiul lucrărilor de demolare a construcției în momentul livrării efective a terenului. În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed BV împotriva Staatssecretaris van Financien.

(3) Se consideră a fi data primei ocupări, în cazul unei construcții sau al unei părți din construcție care nu a suferit transformări de natura celor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 4 din Codul fiscal, data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a construcției sau a unei părți din construcție. Prin proces-verbal de recepție definitivă se înțelege procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, încheiat conform legislației în vigoare. În cazul unei construcții realizate în regie proprie, data primei ocupări este data documentului pe baza căruia construcția sau partea din construcție este înregistrată în evidențele contabile drept activ corporal fix.

(4) Data primei utilizări a unei construcții se referă la construcții care au suferit transformări de natura celor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 4 din Codul fiscal. Prin data primei utilizări se înțelege data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției în cauză sau a unei părți a construcției. Prin proces-verbal de recepție definitivă se înțelege procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, încheiat conform legislației în vigoare. În cazul lucrărilor de transformare în regie proprie a unei construcții sau a unei părți din construcție, data primei utilizări a bunului după transformare este data documentului pe baza căruia este majorată valoarea construcției sau a unei părți din construcție cu valoarea transformării respective.

(5) Dacă livrarea unei construcții intervine înainte de data primei ocupări, astfel cum este definită prima ocupare la alin. (3), se consideră că are loc livrarea unei construcții noi.

(6) În aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism. În situația în care livrarea unui teren pe care se află o construcție are loc ulterior livrării construcției sau independent de livrarea construcției, livrarea fiind realizată de persoana care deține și titlul de proprietate asupra construcției ori de altă persoană care deține numai titlul de proprietate asupra terenului, se consideră că are loc livrarea unui teren construibil în sensul art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal."

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr./19.04.2021, rezultă că, în luna iulie 2017 societatea a emis factura nr./25.07.2017, cu o valoare de lei, către doamna Z - reprezentând contravaloarea vânzării unui depozit situat în fără a colecta TVA (Anexa nr. 2 ala RIF, poziția 15).

Societatea nu a prezentat contract de vânzare pentru tranzacția respectivă. Societatea a depus decont de TVA pentru luna iulie 2017, dar nu a colectat TVA aferentă vânzării depozitului.

Se reține că petenta nu a prezentat documente din care să rezulte natura exactă a imobilului care a făcut obiectul livrării, prezentându-se doar factura nr./25.07.2017, din cuprinsul căreia nu rezultă dacă depozitul este o construcție nouă.

Mai mult, petenta afirmă în cuprinsul contestației că **nu s-a întocmit contract de vânzare cumpărare întrucât depozitul nu figurează în evidențele cadastrale.**

Ori, potrivit [Legii nr. 287/2009](#) privind CODUL CIVIL din 17 iulie 2009 (*republicat*)

"Articolul 1.674 Transmiterea proprietății

Cu excepția cazurilor prevăzute de lege ori dacă din voința părților nu rezultă contrariul, proprietatea se strămută de drept cumpărătorului din momentul încheierii contractului, chiar dacă bunul nu a fost predat ori prețul nu a fost plătit încă.

Articolul 1.675 Opozabilitatea vânzării

În cazurile anume prevăzute de lege, vânzarea nu poate fi opusă terților decât după îndeplinirea formalităților de publicitate respective."

Astfel, din cuprinsul contestației nu rezultă dacă acesta a fost vândut împreună cu terenul (teren construibil situat în intravilanul localității) de la adresa respectivă (de altfel, pe factură nu s-a menționat nici măcar adresa exactă a imobilului care a făcut obiectul tranzacției - pe factură s-a menționat „vânzare imobil în Bugiacca - depozit”).

Întrucât societatea nu a precizat cu exactitate natura bunului care a făcut obiectul tranzacției și nici nu a prezentat documente în vederea susținerii celor contestate, motivațiile petentei cum că în mod corect și legal a emis factura de livrare fără TVA nu poate fi reținută.

Astfel, față de prevederile legale în vigoare, de susținerile contestatarei, rezultă că, în mod corect, organul fiscal a colectat TVA suplimentară în suma de Y1 lei reprezentând TVA aferentă facturii nr./25.07.2017, cu o valoare de lei, către doamna Z - reprezentând contravaloarea vânzării unui depozit situat în

Ori, față de cele ce preced, se reține că, în condițiile în care petenta nu a înțeles, ca în susținerea contestației să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice afirmațiile sale, și prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea, pentru acest capăt de cerere *contestația nu este întemeiată.*

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale 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 și **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de Societatea XXX SRL, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de Y1 lei.

4) Referitor la facturile nr. .../18.01.2018 și nr. .../18.02.2018 emise de SC „XXX” SRL către M, respectiv Z, cauza supusa soluționării este dacă petenta avea sau nu obligația de a colecta TVA în sumă de M1 lei, aferent acestor tranzacții, în condițiile în care nu a prezentat documente, nici organelor fiscale și nici în susținerea contestației, care sa infirme constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la starea de fapt contestată.

În fapt, în luna ianuarie 2018 societatea a emis facturi către diverse persoane fizice reprezentând contravaloarea vânzării unor apartamente, situate în același imobil în care s-au vândut apartamente și în anul 2016, fără a colecta TVA (anexa nr. 2 la RIF, pozițiile 16-17). Societatea a decontat TVA pentru trimestrul I 2018 dar nu a colectat TVA aferentă vânzării celor 2 apartamente.

Astfel, întrucât societatea nu a colectat TVA la data emiterii facturilor s-au încălcat prevederile art. 286, alin. 1, lit. a și art. 291, alin. 1, lit b din Legea nr. 227/2015. În consecință, echipa de control a calculat TVA colectată suplimentară în sumă totală de M1 lei aferentă trimestrului I 2018 (anexa nr. 2 la RIF, pozițiile 16-17).

Petenta afirmă în cuprinsul contestației faptul că organele de control nu au avut în vedere că imobilul situat în loc. Arad, str. Orizontului a fost achiziționat în baza contractului nr./29.12.2011, fiind scutit de TVA conform art. 141, alin. 2, lit. f, așadar livrarea bunurilor imobile poate fi realizată prin aplicarea scutirii de TVA prevăzută la art. 292, alin. 2, lit. f din Codul Fiscal.

În drept, prevederile art. 286 alin. 1 lit. a și art 291 alin. 1 lit. b din Legea nr. 227/2015

"ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

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

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

"ART. 291 - Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

(...)

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017."

"ART. 282 - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

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

Norme metodologice aprobate prin H.G. 1/2016, date în aplicarea art. 282 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal

25. (1) Prevederile art. 282 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora. "

Din prevederile legale anterior menționate se reține faptul că pentru livrarile de bunuri și prestarile de servicii baza de impozitare a TVA este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului. Exigibilitatea taxei intervine la data faptului generator, sau, prin excepție, la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii în cazul persoanelor care au optat pentru aplicarea sistemului TVA la încasare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr./19.04.2021, rezultă că, în luna ianuarie 2018 societatea a emis facturi către diverse persoane fizice, respectiv către M și Z, reprezentând contravaloarea vânzării unor apartamente (situat în același imobil în care s-au vândut apartamente și în anul 2016) fără a colecta TVA (anexa nr. 2 a RIF, pozițiile 16-17). Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a depus decont de TVA pentru trimestrul I 2018, dar nu a colectat TVA aferentă vânzării celor 2 apartamente menționate în anexa nr. 2, pozițiile 16-17.

Petenta afirmă în cuprinsul contestației faptul că organele de control nu au avut în vedere că imobilul respectiv a fost achiziționat în baza **Contractului nr./29.12.2011**, fiind scutit de TVA conform art. 141, alin. 2, lit. f (dintr-un act normativ nespecificat în contestație). De asemenea, susține că livrarea bunurilor imobile poate fi realizată prin aplicarea scutirii de TVA prevăzută la art. 292, alin. 2, lit. f din Codul Fiscal.

În urma analizării contestației și a documentelor depuse de petentă împreună cu aceasta, se constată faptul că petenta nu a depus documente în susținerea aspectelor contestate, respectiv Contractul de vânzare cumpărare nr./29.12.2011, neputându-se face legătura între acest contract și imobilele care au fost vândute prin facturile nr. .../18.01.2018 și nr. .../18.02.2018.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 73, alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

„Art. 73 alin. 1 Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Mai mult, petenta nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia formulării prezentei contestații, contractul de vânzare cumpărare nr.

...../29.12.2011, neputându-se face legătura între acest contract și imobilele care au fost vândute prin facturile nr. .../18.01.2018 și nr. .../18.02.2018.

În concluzie, întrucât societatea nu a colectat TVA la data emiterii facturilor și nu a prezentat documente în susținerea aspectelor contestate, s-au încălcat prevederile art. 286 alin. 1 lit. a și art. 291, alin. 1, lit. b din Legea nr. 227/2015. În consecință, echipa de control a calculat corect TVA colectată suplimentară în sumă totală de **M1 lei** aferentă trimestrului 1 2018.

Ori, față de cele ce preced, se reține că, în condițiile în care petenta nu a înțeles, ca în susținerea contestației să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice afirmațiile sale, și prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea, pentru acest capăt de cerere *contestația nu este întemeiată*.

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale 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 și **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de Societatea XXX SRL, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de **M1 lei** aferentă trimestrului 1 2018.

5. Referitor la factura nr./29.03.2018 emisă de SC „XXX” SRL către doamna T, reprezentând vânzare imobil Vama Veche, cauza supusă soluționării este dacă petenta avea sau nu obligația de a colecta TVA în sumă de T1 lei, în condițiile în care, pentru imobilul achiziționat de petentă în anul 2008, aceasta trebuia să ajusteze TVA în termenul perioadei de ajustare de 20 ani de la data realizării investiției.

În fapt, la data de 29.03.2018, societatea a emis factura nr. 3 (anexa nr. 4 la RIF) către persoana fizică T reprezentând contravaloarea unei vânzări de construcție și teren aflat în Valoarea acestei tranzacții a fost de lei, iar pe factură s-a menționat sintagma „taxare inversă”.

Conform prevederilor art 331, alin. 1 din Legea nr. 227/2015 „*Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316*”. Astfel SC „XXX” SRL nu avea posibilitatea de a menționa și aplica „taxare inversă” pe factura nr./29.03.2018.

Întrucât nu a colectat TVA aferentă sumei de lei facturată către doamna T, societatea a încălcat prevederile art 286, alin. 1, lit a și art. 291, alin. 1, lit b din Legea nr. 227/2015.

În consecință, echipa de control a colectat TVA suplimentară în sumă totală de **T1 lei** (..... x 19/119 = T1 lei) aferentă trimestrului I 2018 (anexa nr. 2 la RIF, poziția 18).

În cuprinsul contestației petenta susține că înscrierea pe factura a sintagmei „taxare inversă” reprezintă „o înscriere eronată din partea persoanei care a întocmit factura”, prin urmare factura trebuia întocmită fără TVA și fără sintagma „taxare inversă”, astfel societatea nu datorează TVA suplimentar în sumă de T1 lei.

De asemenea, petenta afirmă că în speță este vorba despre un imobil în construcție (nefinalizat), nefiind vorba despre un imobil vechi, fiind incidente prevederile art. 305, alin. 2, lit. b și nu prevederile art. 292, alin. 2, lit. f din Codul Fiscal.

Imobilul a fost achiziționat de la la Societatea SRL, în baza contractului de vânzare cumpărare nr. .../10.02.2009 cu TVA inclus pentru suma de 250.000 Euro, achitat în 3 transe, după cum urmează:

- Prima tranșă, conform facturii/05.12.2008 cu TVA lei;
- A doua tranșă, conform facturii/10.02.2009 cu TVA lei;
- A treia tranșă conform facturii/18.03.2009 cu TVA lei;

Or, conform RIF nr./31.01.2010 societatea urma să aibă dreptul la ajustare TVA la momentul de la care realizează venituri impozabile.

Aplicând ajustarea de care societatea ar fi beneficiat la momentul realizării veniturilor impozabile:

1. Pentru suma de :20 =

perioada ajustării 2009 - 2017 = 8 ani, respectiv: 8 x =

2. Pentru suma de (TVA aferente tranșă 2 și 3): 20 =

perioada ajustării 2010 - 2017 = 7 ani, respectiv x 7 =

Așadar:

- TVA calculată de organul fiscal T1 lei;
- TVA ajustată conf. pct 1 și 2 =lei
- TVA colectată (diferența din TVA calculată și Organul fiscal și cel ajustat) = lei.

În drept, potrivit art. 331 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal:

"ART. 331 - Măsurile 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."

Potrivit prevederilor legale precitate, condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316."

De asemenea, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 286 alin. 1 lit. a și art. 291 alin. 1 lit. b din Legea nr. 227/2015

"ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

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

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

"ART. 291 - Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

(...)

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017."

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/19.04.2021, rezultă că, la data de 29.03.2018, societatea a emis factura nr. 3 (anexa nr. 4 la RIF) către persoana fizică T reprezentând contravaloarea unei vânzări de construcție și teren aflat în Valoarea acestei tranzacții a fost de lei, iar pe factură fiind înscrisă sintagma „taxare inversă”.

Conform prevederilor art 331, alin. 1 din Legea nr. 227/2015 „*Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316*”. Astfel SC „XXX” SRL nu avea posibilitatea de a menționa și aplica „taxare inversă” pe factura nr./29.03.2018.

Petenta susține că înscrierea pe factura emisă a mențiunii „taxare inversă” reprezintă „o înscriere eronată din partea persoanei care a întocmit factura. Potrivit dispozițiilor art. 292, alin. 2, lit. f din Legea nr. 227/2015 livrarea de construcții cu terenurile aferente care nu sunt noi sunt scutite de TVA. Prin urmare factura trebuia întocmită fără TVA și fără mențiunea „taxare inversă” astfel societatea nu datorează TVA suplimentar în sumă de T1 lei”. De asemenea, societatea menționează și faptul că în speță sunt incidente prevederile art. 305, alin. 2, lit. b (dintr-un act normativ nespecificat) și nu se pot aplica prevederile art. 292, alin. 2, lit. f din Codul Fiscal.

Analizând contestația petentei, se constată că în cuprinsul contestației petenta afirmă faptul că imobilul care a făcut obiectul livrării conform facturii nr./29.03.2018 este ”un imobil în construcție, (nefinalizat) nefiind vorba despre un imobil vechi”.

Referitor la ajustarea taxei deductibile sunt aplicabile prevederile art.305 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data supusă inspecției, potrivit căroră:

"ART. 305 - Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare.

(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; Norme metodologice

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. în cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv; Norme metodologice

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții:

1. bunul de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

2. bunul de capital este pierdut, distrus sau furat, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător. în cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

3. situațiile prevăzute la art. 270 alin. (8);

4. în cazul casării unui bun de capital; Norme metodologice Norme metodologice

e) în cazurile prevăzute la art. 287. Norme metodologice

Conform prevederilor art. 305, alin. 2, lit. b din Legea nr. 227/2015, taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital se ajustează pe o perioadă de 20 de ani în situațiile prevăzute la alin. 4, lit. a)-d).

Analizând prevederile art. 305, alin. 4 se constată că petenta nu se încadrează în nici una din situațiile menționate la lit, a)-d), întrucât livrarea părții de construcție din imobilul situat în nu se putea realiza prin aplicarea vreunei scutiri care să se fi încadrat la art. 292, alin. 2, lit. f din Legea nr. 227/2015 .

Astfel, se constată că în speță sunt incidente prevederile art. 292, alin. 2, lit. f din Codul Fiscal conform căruia:

„Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile”.

Având în vedere faptul că, așa cum afirmă petenta în cuprinsul contestației, obiectul livrării l-a constituit un imobil în construcție, situat în, SC „XXX” SRL avea obligația de a colecta TVA aferentă acestei tranzacții întrucât nu făcea obiectul vreunei scutiri de TVA.

În concluzie, întrucât nu a colectat TVA aferentă sumei de lei facturată către doamna T, societatea a încălcat prevederile art. 286, alin. 1, lit. a și art. 291, alin. 1, lit. b din Legea nr. 227/2015, astfel că, echipa de control în mod corect a colectat TVA suplimentară în sumă totală de T1 lei (..... x 19/119 = T1 lei) aferentă trimestrului 1 2018.

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale 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 și **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de Societatea XXX SRL, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de T1 lei aferentă trimestrului 1 2018.

6) Referitor la contractele de vânzare cumpărare autentificate sub nr./14.02.2020 și nr./14.02.2020, cauza supusa soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentară în sumă totală de lei aferentă lunii februarie 2020, în condițiile în care în susținerea contestației petenta nu a depus niciun document care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la starea de fapt contestată, respectiv: facturile aferente contractelor de vânzare cumpărare autentificate sub nr./14.02.2020 și nr./14.02.2020, precum și certificate de urbanism, și nu a colectat TVA la data întocmirii contractelor de vânzare.

În fapt, în luna februarie 2020 societatea a încheiat următoarele contracte de vânzare:

—» contractul de vânzare autentificat sub nr./14.02.2020 (anexa nr. 5) prin care s-a consemnat vânzarea unei suprafețe de **1.000 mp teren intravilan situat în** (cumpărător). Valoarea tranzacției a fost de lei;

—» contractul de vânzare autentificat sub nr./14.02.2020 (anexa nr. 6) prin care s-a consemnat vânzarea unei suprafețe totale de **1.750 mp teren intravilan situat în** (cumpărător). Valoarea tranzacției a fost de lei.

Pentru aceste 2 tranzacții societatea nu a prezentat facturi, dar din evidența contabilă pusă la dispoziția echipei de inspecție fiscală a rezultat că SC „XXX” SRL a înregistrat venituri aferente celor 2 tranzacții, dar nu a colectat TVA aferentă acestora.

Astfel, întrucât societatea nu a colectat TVA la data întocmirii contractelor de vânzare, s-au încălcat prevederile art. 281, alin. 6, art 282, alin. 1, art. 286, alin. 1, lit. a și art. 291, alin. 1, lit. b din Legea nr. 227/2015.

În consecință, echipa de control a calculat TVA colectată suplimentară în sumă totală de lei $\{(..... +.....) \times 19/119 = \text{ lei}\}$ aferentă lunii februarie 2020 (anexa nr. 2, poziția 19-20).

În contestația formulată petenta susține că potrivit dispozițiilor art. 292 alin. 2 lit. f din Legea nr. 227/2015 sunt supuse TVA livrările de terenuri construibile. De asemenea, echipa de control nu a menționat în RIF faptul că terenurile vândute sunt terenuri construibile și nici nu a anexat raportului documente care să probeze acest lucru. Fara aceste probe, în opinia petentei, stabilirea de TVA suplimentar in suma de lei pentru livrarea acestor terenuri, aferenta celor doua tranzacții, respectiv pentru suprafața de 1.750 mp către cumparatoarea si 1.000 mp către cumparatoarea, este nelegală.

Petenta arată că, conform contractului de vanzare cumpărare, suprafața de 1.750 mp in valoare de se compune din:

- Suprafața de 750 mp x lei/mp (suma de lei reprezintă valoarea de lei impartita la 1750 mp) = lei;

- Suprafața de 1.000 mp x = lei,

Astfel: lei + lei = lei.

Suprafața de 750 mp a fost achizitionata de la Societatea SRL conform facturii din 05.12.2008 pentru care s-a dedus TVA in suma de lei, suma care, conform RIF /31.01.2010 a fost respinsa de către organele de control fiscal pana la realizarea de către societate de operațiuni taxabile.

Așadar, pornind de la aceasta situație, sunt aplicabile dispozițiile prevăzute de art. 305 respectiv, :20 = lei (perioada de ajustare pentru 2009 - 2019 = 11 ani)

11x..... = lei

Suprafața de 1.000 mp achizitionata de la persoana fizica conform contractului de vanzare cumpărare nr. din 05.12.2008.

Vanzarea acestei suprafete este scutita de TVA conform art. 292 alin 2 litera f. TVA calculata suplimentata de organele de control in valoare de (referindu-ne doar la suprafața de 1.750 mp) lei este eronata.

Pentru suprafața de 1.000 mp vanduta către persoana fizica conform contractului de vanzare cumpărare nr. 101 din 14.02.2020, petenta arată că aceasta suprafața a fost achizitionata de către vanzatoare de la S.C. V S.R.L. în anul 2008 conf. contract de vanzare cumpărare /05.12.2008, pentru care c-a dedus TVA in suma de lei, suma care, conform RIF /31.01.2010 a fost respinsa de către organele de control fiscal pana la realizarea de către societate de operațiuni taxabile.

Așadar, pornind de la aceasta situație, sunt aplicabile dispozițiile prevăzute de art. 305 respectiv, :20 - lei (perioada de ajustare pentru 2009-2019 = 11 ani)

11 x = lei.

În drept, potrivit prevederilor art. 281, alin. 6, art. 282, alin. 1, art. 286, alin. 1, lit. a și art. 291, alin. 1, lit. b din Legea nr. 227/2015:

"ART. 281 - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului."

"ART. 282 - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

"ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

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

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

"ART. 291 - Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

(...)

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017."

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr/19.04.2021, rezultă că, în luna februarie 2020 societatea a încheiat următoarele contracte de vânzare:

—» contractul de vânzare autentificat sub nr./14.02.2020 (anexa nr. 5 la raport) constând în vânzarea unei suprafețe de 1.000 mp teren intravilan situat în, cumpărător, valoarea tranzacției fiind de lei;

—» contractul de vânzare autentificat sub nr./14.02.2020 (anexa nr. 6 la raport) constând în vânzarea unei suprafețe totale de 1,750 mp teren intravilan situat în, cumpărător, valoarea tranzacției fiind de lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste 2 tranzacții societatea nu a prezentat facturi, dar din evidența contabilă pusă la dispoziția echipei de inspecție fiscală a rezultat că SC „XXX” SRL a înregistrat venituri aferente celor 2 tranzacții, dar nu a colectat TVA aferentă acestora.

În speță sunt aplicabile atât prevederi din legislația contabilă, cât și din cea fiscală, după cum urmează:

Prin OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, sunt prevăzute situațiile în care sunt recunoscute veniturile în contabilitate:

“ Venituri din vânzări de bunuri

440. - În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

441. - (1) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și

e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.”

Coroborat cu prevederile cuprinse în OMFP 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, care menționează:

“ART. 1

Se aprobă Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile cuprinse în anexa nr. 1.

25. **Factura este document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economice.”**

Iar, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”(1) **Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Potrivit art.319 alin.(6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”(6) **Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:**

a) **pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate; (...)**”

Potrivit normelor legale precitate, se reține că societatea avea obligația emiterii de facturi pentru livrările de bunuri la momentul la care acestea au avut loc, întrucât **factura este document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economice**, precum și a înregistrării de venituri la momentul la care acestea au avut loc.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei aferentă celor două tranzacții, respectiv: suprafața de 1.750 mp către cumparatoarea și 1.000 mp către cumparatoarea, petenta trebuia să emită facturi cu contravaloarea imobilelor și să colecteze TVA aferentă.

Se reține că potrivit prevederilor legale incidente livrarea de bunuri, în cazul în speță reprezintă operațiune în sfera taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, având în vedere că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea beneficiarului, petenta trebuia să emită facturi pentru livrările de bunuri aferente contractului de vânzare autentificat sub nr. /14.02.2020 (anexa nr. 5 la RIF) constând în vânzarea unei suprafețe de 1.000 mp teren intravilan situat în, cumpărător, în valoare de lei, precum și a contractului de vânzare autentificat sub nr. /14.02.2020 (anexa nr. 6 la RIF) constând în vânzarea unei suprafețe totale de 1.750 mp teren intravilan situat în, cumpărător, în valoare de lei, la momentul la care acestea au avut loc, în speță în 14.02.2020 și să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Mai mult, *raționamentul petentei privind perioada de ajustare*, nu poate fi reținut deoarece aceasta nu a prezentat facturile pentru livrările de bunuri aferente contractului de vânzare autentificat sub nr. /14.02.2020 și a contractului de vânzare autentificat sub nr. /14.02.2020.

Referitor la afirmația petentei cum că potrivit dispozițiilor art. 292 alin. 2 lit. f din Legea nr. 227/2015 sunt supuse TVA livrările de terenuri construibile, se rețin următoarele:

Se reține că, în timpul inspecției fiscale societatea a fost reprezentată de doamna Stoiu Daniela Adina, în calitate de împuternicit, persoană care a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele contabile fără a prezenta alte documente din care să rezulte aspecte relevante cu privire la tranzacțiile societății. Astfel, nu s-a prezentat nici un certificat de urbanism privind terenurile care au făcut obiectul tranzacțiilor.

Conform pct. 55 alin. (6) din H.G. nr. 1/2016 dat în aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal: „*calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism (...).*”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să fie de natură a stabili o situație contrară față de cea constatată de către organele de inspecție fiscală, respectiv *certificat de urbanism* din care să rezulte faptul că terenurile care au făcut obiectul livrării prin contractele de vânzare cumpărare enumerate mai sus sunt încadrate în categoria terenurilor construibile sau nu se pot încadra în această categorie.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare.În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

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

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

Incidente sunt și prevederile art.276 alin.(1) și (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Astfel, potrivit prevederilor art. 7 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au dreptul, să examineze din oficiu starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile, indiferent de mediul de stocare, și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, precum și să identifice și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz. Totodată în baza prevederilor art. 73 alin. (2) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au obligația motivării deciziei de impunere pe baza de probelor furnizate de contribuabil, de terți sau a constatărilor proprii.

Pe de altă parte contribuabilul are obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și la oricare cerere adresată organului fiscal.

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, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Așadar, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarii.

Astfel, având în vedere că societatea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia formulării contestației, documente de natura mijloacelor de probă prin care să se infirme constatările organelor de inspecție fiscală, pentru speța în cauză și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, pentru cele 2 tranzacții, respectiv: facturile pentru livrările de bunuri aferente

contractului de vânzare autentificat sub nr. /14.02.2020 și a contractului de vânzare autentificat sub nr. /14.02.2020, certificate de urbanism, iar din evidența contabilă pusă la dispoziția echipei de inspecție fiscală a rezultat că petenta SC „XXX” SRL a înregistrat venituri aferente celor 2 tranzacții, dar nu a colectat TVA aferentă acestora la data întocmirii contractelor de vânzare, în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat TVA colectată suplimentară în sumă totală de lei $\{(\dots + \dots) \times 19/119 = \dots \text{ lei}\}$ aferentă lunii februarie 2020 (anexa nr. 2 la RIF, poziția 19-20).

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale 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 și **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de Societatea XXX SRL, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei aferentă lunii februarie 2020.

7) Referitor la factura nr. /18.10.2017 emisă către „P” SRL și factura nr. /30.04.2018 emisă către „R” SRL, *cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile, în condițiile în care societatea contestată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă furnizării de utilități (energie electrică, apă), dar a facturat fara TVA catre clienti.*

În fapt, societatea a emis facturi către diverse persoane juridice în care a consemnat contravaloarea unor servicii și refacturarea de utilități astfel:

—» factura nr. /18.10.2017 (anexa nr. 7 la RIF) emisă către SC „P” SRL, având o valoare de P1 lei, reprezentând contravaloarea de energie electrică;

—» factura nr. /30.04.2018 (anexa nr. 8 la RIF) emisă către SC „R” SRL având o valoare de R1 lei, reprezentând contravaloarea de „servizi vari”.

În urma inspecției fiscale, echipa de control a constatat faptul că Societatea XXX SRL a dedus TVA aferentă furnizării de utilități (energie electrică, apă). Astfel, societatea avea obligația de a colecta TVA aferentă refacturării de utilități și servicii.

Întrucât societatea nu a colectat TVA, s-au încălcat prevederile art. 271 alin. 1, art 282 alin. 2 lit. a, art. 286 alin. 1 lit a, art. 291 alin. 1 lit b din Legea nr. 227/2015 și pct. 8 alin. 6 din H.G. nr. 1/2016. În consecință, echipa de control a stabilit TVA suplimentară în sumă de lei aferentă lunii octombrie 2017 și TVA suplimentară în sumă de lei aferentă trimestrului II 2018.

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere, petenta susține că stabilirea sumei de lei reprezentând TVA suplimentară este nelegală potrivit dispozițiilor art. 270, alin. 2 și art. 271, alin. 2, art. 286, alin, 4, lit. e din Legea nr. 227/2015 deoarece o operațiune care implică numai decontarea unor sume de bani nu reprezintă operațiune în sfera de TVA, astfel încât la o astfel de refacturare nu se aplică TVA. Consideră că în mod corect și legal a emis refacturarea utilităților fără TVA.

În drept, în cauza sunt aplicabile prevederile art. 271 alin. 1, art 282 alin. 2 lit. a, art. 286 alin. 1 lit a, art. 291 alin. 1 lit b din Legea nr. 227/2015, potrivit cărora:

"ART. 271 - Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 270 ."

"ART. 282 - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

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

"ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

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

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

"ART. 291 - Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

(...)

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017."

Din prevederile legale enunțate se reține ca, din punct de vedere al TVA se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 270. Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;"

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr/19.04.2021, rezultă că, Societatea XXX SRL a a refacturat contravaloarea de energie electrică și servicii „servizi vari” (factura nr./18.10.2017 și factura nr./30.04.2018), dar nu a colectat TVA, în condițiile în care inițial a dedus TVA aferentă furnizării de utilități (energie electrică, apă)

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă furnizării de utilități (energie electrică, apă), dar nu a întocmit/emis corect factura nr./18.10.2017 (anexa nr. 7) emisă către SC P SRL având o valoare de P1 lei, reprezentând contravaloarea de energie electrică, și respectiv factura nr./30.04.2018 (anexa nr. 8) emisă către SC „R” SRL având o valoare de R1 lei, reprezentând contravaloarea de „servizi vari”, fapt pentru care au procedat la colectarea TVA, societatea având obligația de a colecta TVA aferentă refacturării de utilități și servicii.

Având în vedere ca petenta si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă furnizării de utilități (energie electrică, apă) se reține ca în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA aferentă refacturării de utilități și servicii.

În opinia petentei, fiind vorba despre o operațiune care implică numai decontarea unor sume de bani, nu reprezintă operațiune în sfera de TVA, astfel încât la o astfel de refacturare nu se aplică TVA.

In conformitate cu prevederile art.6 si art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

-art.6

“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

-art.7

“(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

iar potrivit prevederilor art.72 din același act normativ:

-art.72

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

Potrivit prevederilor legale enunțate se reține ca, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, starea de fapt fiscală prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege iar documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare.

În ceea ce privește argumentul petentei potrivit căruia organele de inspecție fiscală au colectat eronat TVA în sumă de lei deoarece o operațiune care implică numai decontarea unor sume de bani nu reprezintă operațiune în sfera de TVA, astfel încât la o astfel de refacturare nu se aplică TVA, în opinia sa, în mod corect și legal a emis refacturarea utilităților fără TVA, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care potrivit prevederilor legale din punct de vedere al TVA se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la [art. 270](#), iar exigibilitatea taxei intervenind la data la care are loc faptul generator, respectiv la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a emis facturi aferente unor servicii și refacturare de utilități (energie electrică, apă), fără a colecta TVA aferentă

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de lei aferentă lunii octombrie 2017 și TVA suplimentară în sumă de lei aferentă trimestrului II 2018 în conformitate cu prevederile art. 286 alin. 1 lit. a) și a art.291 alin. 1 lit. b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecința, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentul societății contestată, neînsotit de dovezi obiective, nu este de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale 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 și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea XXX SRL, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei aferentă lunii octombrie 2017 și TVA suplimentară în sumă de lei aferentă trimestrului II 2018.

8) Referitor la respingerea dreptului de deducere a sumei de lei reprezentând regularizare conform decontului de TVA aferent trimestrului IV 2016, se rețin următoarele:

În fapt, în timpul inspecției fiscale echipa de control a constatat faptul că societatea a dedus TVA în sumă de lei prin înscrierea acestei sume la rubrica „Regularizări taxa dedusă” din decontul aferent trimestrului IV 2016, fără a prezenta documente justificative din care să rezulte de unde provine regularizarea sumei TVA dedusă prin decontul respectiv.

Astfel, având în vedere faptul că societatea a dedus TVA în sumă de lei fără a prezenta documente din care să rezulte dreptul de deducere al TVA, societatea a încălcat prevederile art. 299, alin. 1, lit. a, art. 321, alin. 1 și 2, art. 323, alin. 2 din Legea nr. 227/2015, pct. 101, alin. 2, lit. d din H.G nr. 1/2016.

În consecință, echipa de control nu a acordat dreptul de deducere al sumei de lei aferentă trimestrului IV 2016.

Petenta susține în cuprinsul contestației că suma de lei ar reprezenta o parte din suma de lei care a fost solicitată la rambursare. Conform raportului de inspecție fiscală nr. "....." din 31.01.2010 societatea a solicitat la rambursare suma de lei din care: suma de lei a fost aprobată la rambursare, iar pentru suma de lei societatea va beneficia de ajustare. În consecință pentru suma de lei societatea avea dreptul de ajustare.

Se reține că petenta nu a înțeles să depună vreun document justificativ/înscriș ca în susținerea contestației care să justifice afirmațiile sale, și prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea.

În drept, potrivit prevederilor art. 299 alin. 1 lit. a, art. 321 alin. 1 și 2, art. 323, alin. 2 din Legea nr. 227/2015:

"ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

conformitate cu prevederile art. 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; (...)"

"ART. 321 - Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.(...)"

"ART. 323 - Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 316 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.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 316 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 301 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice. (...)"

coroborate cu prevederile pct. 101 alin. 2 lit. d din H.G nr. 1/2016, care prevăd:

"(2) Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se întocmesc astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:

(...)

d) taxa totală deductibilă și taxa dedusă pentru fiecare perioadă fiscală;"

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că, societatea a dedus TVA în sumă de lei prin înscrierea acestei sume la rubrica „Regularizări taxa dedusă” din decontul aferent trimestrului IV 2016, fără a prezenta documente justificative din care să rezulte de unde provine regularizarea sumei TVA dedusă prin decontul respectiv.

Petenta susține că suma de lei ar reprezenta o parte din suma de lei care a fost solicitată la rambursare. Conform raportului de inspecție fiscală nr. "..../31.01.2010" a fost respinsă la rambursare suma de lei (din totalul de lei).

Se constată că în fapt este vorba de Raportul de inspecție fiscală nr./13.01.2010, fiind o eroare de redactare.

Echipa de control a analizat datele din evidența contabilă pusă la dispoziție de SC „XXX” SRL, dar nu a identificat documente justificative din care să rezulte faptul că o anumită sumă (..... lei) provine dintr-o altă sumă solicitată la rambursare (..... lei) într-o perioadă precedentă.

Se constată că, petenta nu a prezentat documente, nici cu ocazia formulării contestației, din care să rezulte modul de proveniență a TVA în sumă de lei, și nici nu a invocat vreun temei legal în susținerea celor afirmate.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct. 2.5 din OPANAF nr 3741/2015, potrivit cărora:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 276

Soluționarea contestației

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 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 afară 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, mărturisirea 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 procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul 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 contestatorul care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura

administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Astfel, având în vedere faptul că societatea XXX SRL a dedus TVA în sumă de lei, fără a aduce motivații bazate pe documente justificative din care să rezulte dreptul de deducere al TVA, și care să infirme constatările organelor de inspectie fiscala ca petenta nu a prezentat inscrișuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala, în mod corect organele de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere al sumei de lei aferentă trimestrului IV 2016.

Pentru toate aceste motive, în condițiile în care nici în etapa de soluționare a contestației, petenta nu a prezentat documente de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala cu care să justifice cele afirmate, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de Societatea XXX SRL, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă trimestrului IV 2016, în temeiul prevederilor art. 279 alin.1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pe cale de consecință, având în vedere cele reținute în cuprinsul prezentei decizii, urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de Societatea XXX SRL, împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/19.04.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/16.03.2021 de AJFP Arad - Inspecție Fiscală, în legătură cu TVA în sumă de lei, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

Referitor la suma de lei, reprezentând TVA individualizată prin Decizia de impunere nr. F-AR/19.04.2021, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care, prin aceasta, Societatea XXX SRL nu aduce argumente și nu

invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze, prin care să infirme constatările organelor fiscale.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus eronat TVA în sumă totală de lei, pentru care nu are drept de deducere, după cum urmează:

- societatea a dedus eronat TVA în baza facturilor menționate în anexa nr. 9, facturi care au fost prezentate doar în copie. Având în vedere faptul că SC XXX SRL nu a prezentat exemplarele originale ale facturilor din anexa nr. 9, s-au încălcat prevederile art. 299, alin. 1, lit. a din Legea nr. 227/2015 și punctul 69, alin. 1 și 2 din H.G. nr. 1/2016. În consecință, echipa de control a stabilit faptul că societatea nu avea dreptul de a deduce TVA în sumă totală de lei, defalcată pe perioade fiscale astfel:

- TVA fără drept de deducere în sumă de lei aferentă lunii martie 2017;
- TVA fără drept de deducere în sumă de lei aferentă lunii octombrie 2018.

- Societatea a dedus eronat TVA în sumă de lei în baza facturii/24.05.2017 (anexa nr. 10 la RIF) emisă de către SC „M” SRL - pe acest document s-a consemnat contravaloarea unui bilet de avion și închirierea unui autoturism pentru domnul G. Având în vedere faptul că domnul G nu este angajat sau administrator în cadrul SC „XXX” SRL și faptul că nu s-au prezentat alte documente din care să rezulte că achizițiile respective sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, s-au încălcat prevederile art. 297, alin. 4, lit. a din Legea nr. 227/2015. În consecință, echipa de control a stabilit faptul că societatea nu avea dreptul de a deduce TVA în sumă totală de lei aferentă lunii mai 2017.

Societatea XXX SRL, prin contestația formulată, deși înțelege să conteste în parțial Decizia de impunere nr. F-AR/19.04.2021, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, în ceea ce privește TVA, pentru suma stabilită suplimentar în cuantum de lei, reprezentând TVA pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că nu are drept de deducere, nu aduce niciun argument în fapt sau în drept și nicio dovadă în susținerea contestației.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază ”;*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 276 Soluționarea contestației

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 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 afară 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, mărturisirea 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 procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul 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 contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Incidente speței sunt și considerentele din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, potrivit cărora: „În ceea ce privește soluția de respingere a contestației ... este de observat faptul că recurenta-

reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedură fiscală ...”

Pe cale de consecință, cu privire contestația referitoare la **TVA în sumă de lei**, stabilită prin Decizia de impunere nr. F-AR/19.04.2021, având în vedere faptul că Societatea XXX SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, **se va respinge contestația ca nemotivată**, în temeiul 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.b) 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.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE :

- **Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulate de **Societatea XXX SRL**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/19.04.2021 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, pentru suma totală de lei reprezentând TVA.

- **Respingerea ca nemotivată a contestației** formulate de **Societatea XXX SRL**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/19.04.2021 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, pentru suma totală de lei reprezentând TVA.

- prezenta decizie se comunica la:

- Societatea XXX SRL;

- A.J.F.P. Arad - Activitatea de inspecție fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015.

Decizia poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

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