

DECIZIA nr. 7/2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.R.L.,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG1 .x./27.12.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2 din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .x. prin adresa nr. SBG_AIF .x./21.12.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG1 .x./27.12.2017, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L., RO..., J..., cu sediul în .x., str. .x., nr. .x., cod poștal .x., jud. .x..

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .x. sub nr. SBG_REG .x./18.12.2017 îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./30.10.2017, emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./30.10.2017, comunicată prin remitere sub semnătură de primire în data de ..., pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de .x1. lei.

Constatând că în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este legal investită să soluționeze contestația formulată de societatea .X. S.R.L.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată societatea solicită anularea deciziei de impunere nr. .X./30.10.2017 ca fiind neîntemeiată și nelegală, susținând următoarele:

- constatările organelor de inspecție fiscală nu țin cont de întreaga stare de fapt fiscală, respectiv de comportamentul societății fiscal în lunile mai și iunie 2016, perioada în care a colectat TVA în cuantum de .x2. lei pentru livrări de bunuri la intern, și a efectuat livrări intracomunitare de bunuri, operațiuni care sunt scutite cu drept de deducere;

- dreptul de deducere a TVA face parte integrantă din mecanismul TVA, și el nu poate fi limitat, decât atunci când se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv, nefiind invocate elemente de acest gen de către organele de inspecție fiscală pentru perioada anterioară înregistrării în scopuri de TVA;

- simplul fapt că la data livrării bunurilor societatea nu era înregistrată în scopuri de TVA nu poate îngreuna în nici un fel dreptul de deducere a taxei și reprezintă un abuz al organelor fiscale pentru refuzul acordării dreptului de deducere, în condițiile în care toate materiile prime și materialele achiziționate de pe piața internă de la cei doi furnizori (S.C. .Y. S.R.L. și S.C. .Z. S.R.L.) au fost utilizate la producția de creioane, care ulterior au fost livrate atât pe piața internă, colectând TVA în cotă de 20%, dar mai ales către clienți din Comunitatea Europeană, fapt dovedit fără echivoc prin CMR-urile semnate și ștampilate de clienții comunitari;

- în ceea ce privește condiția înregistrării în scopuri de TVA, această condiție reprezintă doar o cerință de formă care nu poate afecta în nici un fel dreptul de deducere al taxei;

- chiar dacă faptul generator și exigibilitatea TVA pentru livrările de bunuri a intervenit anterior codului de TVA, nici aceste argumente nu sunt în măsură să îngreuească în vreun

fel exercitarea dreptului de deducere a taxei sau să se considere că s-a aplicat eronat regimul taxării inverse, în condițiile în care comportamentul fiscal în aceeași perioadă a fost cel al unei persoane impozabile înregistrată în scopuri de TVA;

- rațiunea organelor de inspecție fiscală referitor la regimul operațiunilor efectuate de întreprinderile mici anterior obținerii codului de TVA s-ar fi putut aplica doar dacă în aceeași perioadă societatea nu ar fi colectat TVA pentru livrările de bunuri.

În susținerea contestației societatea invocă art. 167, art. 168 lit. a) și art. 178 din Directiva 2006/112, art. 297 alin. (4) lit. a) și c) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, pct. 67 din H.G. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, jurisprudența CJUE în cazurile C-110/98, C-147/98, C-183/14, C-385/09, precum și art. 148 alin. (2) din Constituția României.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .x. au efectuat inspecția fiscală la S.C. .X. S.R.L. pentru TVA urmare reverificării dispuse de D.G.R.F.P. Brașov – Serviciul soluționare contestații 1 prin decizia nr. 656/2017 prin care a fost soluționată contestația societății împotriva deciziei de impunere nr. .x./30.12.2016.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. .X./30.10.2017, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./30.10.2017, prin care s-a stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în sumă de .x1. lei pentru TVA pentru perioada 19.04.2016-31.07.2016.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor bunuri anterior înregistrării ca plătitor de TVA, în condițiile în care nu a justificat că acestea reprezintă o componentă a costului producției în curs și neutilizate până la data înregistrării, potrivit dispozițiilor legale în materie.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscale nr. .X./30.10.2017, organele de inspecție fiscală au reverificat TVA aferentă perioadei 19.04.2016-31.07.2016, în urma emiterii deciziei de soluționare a contestației nr. 656/2017, prin care a fost desființat parțial Decizia de impunere nr. .x./30.12.2016 pentru TVA în sumă de .x3. lei.

Inițial, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .x. au efectuat în perioada 16.09.2016-21.12.2016, la S.C. .X. S.R.L., o inspecție fiscală parțială având ca obiect verificarea soldului negativ al TVA solicitat la rambursare prin decontul nr. x/25.08.2016, aferent lunii iulie 2016, pentru care s-a dispus efectuarea de control anticipat.

În urma reverificării perioadei 19.04.2016-31.07.2016, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere aferentă unor achiziții de materii prime, materiale și produse de pe flux care au fost consumate de societate înainte de data de la care societatea ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri de TVA, respectiv anterior datei de 01.07.2016, chiar dacă aceste bunuri au fost facturate ulterior înregistrării.

Societatea contestatară susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că în lunile mai și iunie 2016 societatea a colectat TVA, comportamentul fiscal în aceeași perioadă a fost cel al unei persoane impozabile înregistrată în scopuri de TVA. Totodată precizează că toate materiile prime și materialele achiziționate au fost utilizate la

producția de creioane, iar simplul fapt că la data livrării bunurilor societatea nu era înregistrată în scopuri de TVA nu poate îngrădi în nici un fel dreptul de deducere a taxei.

În drept, potrivit art. 297 și art. 310 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

„Art. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. [...]*

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

*a) **operațiuni taxabile;** [...]*

(6) *În condițiile stabilite prin normele metodologice se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 316”.*

Conform pct. 67 alin. (14) din Normele metodologice aprobate prin H.G. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

„(14) În sensul art. 297 alin. (6) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 301 alin. (2) din Codul fiscal. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, cu excepția situației în care s-a aplicat regimul special de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310 din Codul fiscal. În cazul micilor întreprinderi care au aplicat regimul special de scutire în conformitate cu prevederile art. 310 din Codul fiscal și care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, taxa pentru achiziții efectuate înainte de înregistrare se deduce potrivit prevederilor pct. 83 și 84. [...]

(16) *Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 316 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 316 din Codul fiscal”.*

Codul fiscal:

„Art. 310. – (11) Prin normele metodologice se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă.

Normele metodologice:

„83. - (11) În sensul art. 310 alin. (11) din Codul fiscal, persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă prin opțiune conform prevederilor art. 310 alin. (3), coroborate cu prevederile art. 316 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, și persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă în cazul depășirii plafonului de scutire în termenul stabilit la art. 310 alin. (6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente:

a) bunurilor aflate în stoc, serviciilor neutilizate și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de taxare, în conformitate cu prevederile art. 304 din Codul fiscal; [...]”.

Prin urmare, reglementările fiscale permit persoanelor impozabile, în circumstanțe anume determinate, deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, cu condiția că persoana în cauză să dovedească neutilizarea bunurilor pentru care este dedusă taxa, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de taxare.

Astfel, în speță devin incidente dispozițiile O.M.F.P. nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, potrivit cărora:

*„2. - (1) În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, **entitățile au obligația să efectueze inventarierea** elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum **și în următoarele situații**:*

a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;

b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;

c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;

d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;

e) ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;

f) în alte cazuri prevăzute de lege. [...]

13. În listele de inventariere a imobilizărilor necorporale și corporale, aflate în curs de execuție, se menționează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la fața locului: denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, pe baza valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii. Materialele și utilajele primite de la beneficiari pentru montaj și neîncorporate în lucrări se inventariază separat. [...]

15. - (1) Stabilirea stocurilor faptice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac prin sondaj, acest lucru urmând a fi menționat și în listele de inventariere respective. [...]

18. Toate bunurile ce se inventariază se înscriu în listele de inventariere, care trebuie să se întocmească pe locuri de depozitare, pe gestiuni și pe categorii de bunuri.

23. - (1) Înainte de începerea inventarierii produselor în curs de execuție și a semifabricatelor din producția proprie, este necesar:

- să se predea la magazine și la depozite, pe baza documentelor, toate produsele și semifabricatele a căror prelucrare a fost terminată;

- să se colecteze din secții sau ateliere toate produsele reziduale și deșeurile, întocmindu-se documentele de constatare;

- să se întocmească documentele de constatare și să se clarifice situația semifabricatelor a căror utilizare este îndoielnică.

(2) În cazul produselor în curs de execuție se inventariază atât produsele care nu au trecut prin toate fazele (stadiile) prelucrării impuse de procesul tehnologic de producție, cât și produsele care, deși au fost terminate, nu au trecut toate probele de recepționare tehnică sau nu au fost completate cu toate piesele și accesoriile lor.

24. Inventarierea se efectuează, de asemenea, pentru lucrările și serviciile în curs de execuție sau neterminate.

25. - (1) *Materiile prime, materialele, piesele de schimb, semifabricatele etc., aflate în secțiile de producție și nesupuse prelucrării, nu se consideră produse în curs de execuție. Acestea se inventariază separat și se repun în conturile din care provin, diminuându-se cheltuielile, iar după terminarea inventarierii acestora se evidențiază în conturile inițiale de cheltuieli.*

(2) *Inventarierea produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție din cadrul secțiilor auxiliare se face prin stabilirea stadiului de executare a acestora. [...]*

37. *La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se aplică principiul prudenței, potrivit căruia se ține seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor sau pierderilor de valoare.*

În cazul în care se constată că valoarea de inventar este mai mare decât valoarea cu care acesta este evidențiat în contabilitate, în listele de inventariere se înscriu valorile din contabilitate.

În cazul în care valoarea de inventar a bunurilor este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventariere se înscrie valoarea de inventar”.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că prin decizia de impunere inițială nr. .x./30.12.2016 organele de inspecție au respins la rambursare TVA în sumă de .x4. lei și au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. .X. S.R.L. diferențe suplimentare de TVA în sumă de .x5. lei, pe următoarele motive:

- societatea a dedus TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii utilizate în vederea obținerii de produse finite care au făcut obiectul livrărilor din perioada în care nu era înregistrată în scopuri de TVA;
- societatea a dedus nejustificat TVA, aceasta fiind neexigibilă la data deducerii;
- societatea în anul 2016 a emis facturi pentru care a colectat TVA, bunurile fiind expediate în data la care aceasta încă nu era înregistrată în scopuri de TVA.

Împotriva acestei decizii societatea .X. S.R.L. a formulat contestație, iar în urma soluționării contestației societății, prin decizia nr. 656/2017 Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. Brașov a decis desființarea parțială a deciziei de impunere nr. .x./30.12.2016 și efectuarea reverificării tranzacțiilor efectuate cu societățile .Y. S.R.L. și .Z. S.R.L. de către organele de inspecție fiscală, acestea să stabilească dacă societatea datorează TVA stabilită suplimentar în sumă totală de .x3. lei aferente acestor operațiuni.

La reverificare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de .x6. lei aferentă facturii nr. .X./21.07.2016 emisă de .Z. S.R.L., prin care a achiziționat materii prime, materiale și produse de pe flux, iar TVA în sumă .x1. lei din totalul taxei dedusă nu este deductibilă, având în vedere că o parte din aceste produse au fost consumate înainte ca societatea să devină plătitor de TVA, respectiv înainte de data 01.07.2016.

La stabilirea taxei neacceptată la deducere, organele de inspecție au ținut cont de inventarul încheiat la data de 31.07.2016, de produsele finite, cheltuieli cu materii prime, materiale și de venituri din vânzarea produselor înregistrate în contabilitatea societății, având în vedere de explicațiile administratorului societății date în timpul controlului.

Prin contestația formulată societatea .X. S.R.L. susține că organul de inspecție nu a ținut cont de faptul că în lunile mai și iunie 2016 societatea a colectat TVA în cuantum de .x2. lei, iar simplul fapt că la data livrării bunurilor societatea nu era înregistrată în scopuri de TVA nu poate îngrădi în nici un fel dreptul de deducere a taxei, în condițiile în care toate materiile prime și materialele achiziționate au fost utilizate la producția de creioane, care ulterior au fost livrate atât pe piața internă, cât și la Comunitatea Europeană.

Referitor la TVA în sumă de .x1. lei aferentă produselor achiziționate și consumate în procesul de producție anterior înregistrării în scopuri de TVA, neacceptată la deducere, din constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la susținerile contestatarei se rețin următoarele:

1. În baza facturii nr. .x./21.07.2016 emisă de către S.C. .Z. S.R.L. societatea contestatară achiziționează diferite materii prime, materiale și produse de pe flux în valoare de .x7. lei, deducând TVA aferentă în sumă de .x6. lei. Produsele achiziționate erau în custodia societății .X. S.R.L. conform avizului de însoțire a mărfii nr. .x./20.05.2016 și a procesului verbal de predare-primire în custodie.

2. S.C. .X. S.R.L. este înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 14.07.2016.

3. În timpul inspecției administratorul societății a declarat că societatea a efectuat înregistrarea în evidența contabilă a consumurilor lunare ale materiilor prime și materialelor, având la bază inventariile lunare efectuate, iar în urma solicitării acestor documente, a prezentat organelor de inspecție doar inventarul încheiat la data de 31.07.2016, din care a rezultat că o parte din bunurile care au făcut obiectul facturii nr. .x./21.07.2016, a rămas în stoc, respectiv bunuri în valoare de 162.585,63 lei + TVA .x9. lei.

4. Urmare informațiilor solicitate în timpul inspecției fiscale prin nota explicativă încheiată în data de 25.09.2017, în vederea justificării dreptului la ajustarea taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate în perioada anterioară înregistrării în scopuri de TVA, respectiv informații și documente privind consumurile efective de materii prime și materiale aferente lunilor mai, iunie, iulie 2016, reprezentantul legal al societății precizează: *„Nu mai pot pune la dispoziție consumurile de materii prime deoarece nu mai deținem baza de date cu rapoarte de producție și inventare”*. iar la solicitarea prezentării inventarierea materiilor prime, materialelor și materialelor auxiliare la datele de 31.05.2016, 30.06.2016 și 31.07.2016, domnul Schüller Liviu a precizat: *„Am să le caut și să le pun la dispoziție până la finalizarea inspecției”*.

5. Din cantitatea consumată în perioada 21.05.2016-31.07.2016 în valoare de .x10. lei + TVA .x11. lei, organele de inspecție au procedat la stabilirea consumului de materii prime și materiale pentru lunile iunie și iulie pe baza înregistrărilor contabile ale societății astfel:

Luna/2016	Produse finite/lei	Cheltuieli cu materii prime/materiale/lei	Venituri/lei
Mai	.x12.	.x16.	.x20.
Iunie	.x13.	.x17.	.x21.
Iulie	.x14.	.x18.	.x22.
Total	.x15.	.x19.	.x23.

Astfel, s-a rezultat că pentru cantitatea consumată în perioada 21.05.2016-31.07.2016 în valoare de .x10. lei, societatea a realizat venituri din vânzarea produselor finite în sumă totală de .x24. lei (.x21. lei în luna iunie și .x22. lei în luna iulie), societatea a consumat produse în valoare de .x10. lei, rezultând ca la un leu venituri obținute au fost consumate .x25. lei materii prime și materiale (.x10. lei/.x24. lei).

Din modul de calcul mai sus prezentată, a rezultat că pentru obținerea unui venit în sumă de .x21. lei în luna iunie 2016, societatea a consumat materii prime și materiale în sumă de .x26. lei (.x21. lei*.x25. lei), iar taxa pe valoarea adăugată aferentă de .x1. lei nu este deductibilă, având în vedere că este aferentă bunurilor care au fost utilizate până la data la care societatea ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de TVA, respectiv 01.07.2016.

7. La punctul de vedere privind proiectul de raport de inspecția fiscală cu ocazia discuției finale din data de 27.10.2016, referitor la constatările inspecției fiscale, administratorul societății a declarat „*Consider că refuzul sumei de .x1. lei este nelegal deoarece și aceste materiale aflate în stoc au fost folosite în procesul de producție, producție care ulterior a generat venituri taxabile*”.

Se reține faptul că inspecția fiscală a acordat dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de bunuri care au fost utilizate în timpul lunii iulie pentru realizarea obiectului de activitate al societății, fiind respins dreptul de deducere a TVA aferentă produselor achiziționate prin factura nr. .x./21.07.2016 pentru care nu a fost justificat faptul că sunt aferente producției în curs și neutilizate până la data 01.07.2016.

Având în vedere cele mai sus prezentate, susținerile contestatoarei S.C. .X. S.R.L. referitor la TVA neacceptată la deducere de inspecția fiscală privind achiziția de diferite materii prime/materiale/produse de pe flux și consumate de către societate anterior datei de 30.06.2016 sunt contrazise cu evidența de documentele existente la dosarul cauzei și de explicațiile prezentate în timpul inspecției fiscale, întrucât:

A. Referitor la invocarea faptului că nu s-a ținut cont de comportamentul fiscal al societății în lunile mai și iunie 2016, perioada în care aceasta a colectat TVA în cuantum de .x2. lei pentru livrări de bunuri la intern, și a efectuat livrări intracomunitare de bunuri, operațiuni care sunt scutite cu drept de deducere și a faptului că rațiunea organelor de inspecție fiscală referitor la regimul operațiunilor efectuate de întreprinderile mici anterior obținerii codului de TVA s-ar fi putut aplica doar dacă în aceeași perioadă societatea nu ar fi colectat TVA pentru livrările de bunuri:

- TVA-ul colectat în sumă de .x2. lei a fost analizat prin decizia de soluționare nr. 656/2017 la punctele III.2 (suma .x27. lei) și III.4 (suma .x28. lei), de unde rezultă următoarele:

- contestația formulată împotriva regularizării efectuate de organele de inspecție fiscală cu privire la suma de .x27. lei (pentru care societatea verificată a colectat în mod eronat TVA, această sumă fiind scăzută și din TVA stabilită suplimentar) a fost respinsă ca neîntemeiată;

- contestația împotriva regularizării efectuată de organele de inspecție fiscală cu privire la diminuarea TVA colectată cu suma de .x28. lei a fost desființată, iar în urma refacerii inspecției, TVA colectată nu a fost diminuată cu această sumă.

Această taxă colectată reprezintă taxa aferentă facturii nr. .x./27.07.2016 în valoare de .x29. lei, reprezentând bunurile expediate în data de 01.07.2016, în baza Avizului de însoțire a mărfii nr. .x./01.07.2016.

Prin urmare, rezultă că taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .x27. lei aferentă facturii nr. .x./14.07.2016, prin care au fost livrate bunurile în baza avizului de însoțire a mărfii nr. .x./01.06.2016, a fost diminuată de către organele de inspecție fiscală pe motivul că pentru bunurile livrate pe bază de aviz de expediție, exigibilitatea a intervenit la data livrării bunurilor, dată la care societatea aplica regimul special de scutire pentru întreprinderi mici și deci nu avea drept de deducere și nici nu avea voie să înscrie TVA colectată în facturile de livrare.

În ceea ce privește TVA colectată în sumă de .x28. lei, bunurile care au făcut obiectul facturii nr. .x./27.07.2016 au fost expediate în data de 01.07.2016, în baza Avizului de însoțire a mărfii nr. .x./01.07.2016, dată la care societatea ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, astfel în mod legal s-a colectat TVA.

În concluzie, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației susținerea societății referitor la comportamentul fiscal al acesteia în lunile mai și iunie 2016, având în

vedere că nu doar cheltuielile aferente perioadei mai – iunie 2016 au fost respinse ca deductibile, ci s-a diminuat și TVA colectată aferentă acestei perioade.

B. așa cum s-a reținut anterior, tocmai dispozițiile legale în materie de TVA, respectiv art. 297 și art. 310 din Codul fiscal, coroborate cu pct. 67 și pct. 83 din Normele metodologice date în aplicarea acestor articole stipulează faptul că, persoanele impozabile **au dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, respectiv la ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe baza de inventariere**; prin urmare, legiuitorul face trimitere la reglementările legale specifice activității de inventariere a patrimoniului.

C. Referitor la invocarea în susținerea dreptului de deducere a jurisprudenței CJUE se reține că, organele de inspecție fiscală nu au îngrădit dreptul de deducere a TVA pe perioada anterioară înregistrării în scopuri de TVA, pe motiv că la data achiziției pe bază de aviz societatea nu era înregistrată, cum susține în esență contestatara, ci pentru faptul că din confruntarea datelor și informațiilor prezentate cu privire la o parte din achiziția efectuată pentru care a dedus TVA nu a fost justificată neutilizarea acestor bunuri până la data la care societatea ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea.

Cu privire la aceste aspecte, prin adresa nr. .x./21.12.2017 organul de inspecție fiscală prezintă: „Cu privire la prevederile art. 167, art. 168 și art. 178 din Directiva 2006/112 invocate de petenta referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA și la condițiile de formă pe care trebuie să le îndeplinească o persoană impozabilă, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea deține facturi care îndeplinesc aceste condiții, însă organele de inspecție fiscală nu s-au limitat la aceste condiții de formă și au analizat dreptul de deducere al TVA aferent bunurilor achiziționate și utilizate pentru operațiuni care au avut loc înainte ca societatea să fie înregistrată în scopuri de TVA. Condițiile de formă se referă la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferente bunurilor și serviciilor care sunt utilizate pentru operațiuni taxabile. Așa cum am prezentat pe larg în cadrul actelor administrativ fiscale contestate de petenta S.C. .X. S.R.L. a fost înființată în data de 18.04.2016, iar începând cu luna mai 2016 a început activitatea de producție de creioane și cretă aplicând regimul special de scutire pentru întreprinderile mici. Urmare a livrărilor efectuate în luna mai 2015, la data de 31.05.2016, S.C. .X. S.R.L., a înregistrat o cifră de afaceri în sumă de .x30. lei, depășind astfel plafonul de 220.000 lei prevăzut de art. 310 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Se constată astfel că, până la data de 01.07.2016 (fapt confirmat de organul de soluționare) S.C. .X. S.R.L. a aplicat regimul special de scutire pentru întreprinderi mici.

Cu privire la susținerile petentei că are dreptul de deducere a TVA în amonte dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise având în vedere prevederile paragrafului 58 din Decizia CJUE pronunțată în Cauza 183/14 Salomie și Oltean precizăm faptul că, această hotărâre a fost formulată în cadrul unui litigiu al persoanelor fizice privind aplicarea taxei pe valoarea adăugată unor vânzări de bunuri imobile a căror construcție a fost începută înainte de înregistrarea în scopuri de TVA.

Aceasta hotărâre prevede faptul că în cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice.

La paragraful 60 din Decizia CJUE pronunțată în Cauza 183/14 Salomie și Oltean se precizează faptul că o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu ar fi înregistrată în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate.

Rezultă astfel că Hotărârea CJUE pronunțată în Cauza 183/14 Salomie și Oltean se referă la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate, iar operațiunile desfășurate de S.C. .X. S.R.L. sunt scutite fără drept de deducere, societatea exercitându-și dreptul de deducere pentru achiziții utilizate pentru a produce bunuri care au fost livrate înainte de a deveni plătitoare de TVA.

Referitor la faptul ca întreaga jurisprudență a Curții Europene este în sensul acordării dreptului de deducere a TVA pentru bunurile achiziționate și serviciile primite de la furnizori dacă aceste bunuri sunt destinate ulterior realizării de operațiuni taxabile, reținem faptul că suntem de acord cu această precizare și subliniem faptul că aceasta se referă la «bunuri care sunt destinate ulterior realizării de operațiuni taxabile» ceea ce nu s-a întâmplat în cazul de față, întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară doar aferentă bunurilor care nu au fost destinate realizării de operațiuni impozabile».

D. Se rețin afirmațiile contradictorii ale contestatarei, în condițiile în care, deși inițial la întrebările nr. 1 și 2 a notei explicativă încheiată la data de 25.09.2016 a declarat că metoda de înregistrare în evidența contabilă a producției realizate în lunile mai, iunie și iulie 2016 s-a realizat pe bază de inventariere la sfârșitul lunii în curs și diferența dată în consum, nu a prezentat nici ulterior inventarierea materiilor prime, materialelor și materialelor auxiliare în datele de 31 mai și 30 iunie 2016.

E. Prin contestația formulată, contestatoarea S.C. .X. S.R.L. reclamă dreptul de deducere pentru suma facturată în cadrul achiziției efectuată și de rambursare a TVA pe perioada anterioară înregistrării în scopuri de TVA, fără a depune în susținerea cauzei niciun document sau înscris neanalizat de inspecția fiscală și care să-i probeze neutilizarea acestor produse, deși potrivit art. 269 și art. 276 din Codul de procedură fiscală avea această posibilitate.

Câtă vreme, așa cum reiese și din înștiințarea pentru discuția finală, proiectul de raport de inspecție fiscală a fost comunicată administratorului societății la data de 26.10.2017, societatea avea cunoștință de poziția organelor de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al sumelor reprezentând achiziții de materii prime/materiale care au fost consumate înainte ca societatea să devină plătitor de TVA, susținerile contestatarei privind dreptul de deducere a TVA aferentă acestora sunt *simple afirmații pro-causa* ce nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Față de aspectele prezentate și ținând seama de dispozițiile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală: „(1) *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*”, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația S.C. .X. S.R.L. pentru TVA neacceptată la deducere în sumă de .x1. lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 297 și art. 310 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 67 și pct. 83 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor,

datoriilor și capitalurilor aprobate prin O.M.F.P. nr. 2861/2009, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./30.10.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .x. – Activitatea de inspecție fiscală, pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de .x1. lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul .x.