

DECIZIA nr. 787/2016
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. X,
județul X, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de A.J.F.P. X- SIF 1, prin adresa nr. X/2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/2016, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. RO X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/2013, având domiciliul fiscal în mun. X, str. X, nr. X, ap. X, cam. 2, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. X/2016, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2016, prin care s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. suma totală de X lei, din care:

- X lei TVA suplimentară de plată;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei penalități de întârziere aferente TVA;
- X lei TVA respinsă la rambursare.

Prin contestația depusă și înregistrată în condițiile menționate mai sus, S.C. X S.R.L. solicită anularea actelor administrativ fiscale atacate, făcând precizarea că toate criticile aduse Deciziei de impunere F-X/2016 vizează ca elemente de fapt și de drept și Raportul de inspecție fiscală F-X/2016.

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, stabilit în raport de data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016, respectiv data de **28.01.2016**, potrivit adresei de comunicare anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la registratura D.G.R.F.P. Brașov, respectiv data de **25.02.2016**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația prezintă în original amprenta ștampilei S.C. X S.R.L. și semnătura administratorului Y.

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

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din X solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2016, acte emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– SIF 1, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

Pe linie procedurală:

În contestația depusă, petenta precizează că Decizia de impunere F-X/2016 contestată a fost emisă conform prevederilor Ordinului nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru

persoane juridice", emis de președintele A.N.A.F. în temeiul dispozițiilor art. 86 alin. (1), ale art. 109 alin. (3) și ale art. 228 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Contribuabilul susține că art. 354 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală abrogă OG 92/2003/R începând cu data de 01.01.2016, și consideră că aceasta duce la abrogarea tuturor prevederilor cuprinse în actele juridice subsecvente emise în baza acestei ordonanțe, conform prevederilor Legii nr. 24/2000/R privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative.

Petenta consideră că prin abrogarea începând cu 01.01.2016 a OG 92/2003/R rezultă că la data emiterii Deciziei de impunere F-X/2016 nu mai erau în vigoare prevederile acesteia cu privire la inspecția fiscală, astfel că începând cu data de 01.01.2016, organele fiscale trebuiau să efectueze acțiunile de inspecție fiscală potrivit Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, TITLUL VI - Controlul fiscal, respectiv să emită și să comunice actul administrativ fiscal în deplină concordanță cu prevederile legale instituite prin TITLUL III- Dispoziții procedurale generale, CAPITOLUL IV- Actele emise de organele fiscale, din aceeași lege.

Petenta susține că actul administrativ fiscal nu i-a fost comunicat conform prevederilor art. 47 din Legea 207/2015, și consideră că nu îi este opozabil și nu produce niciun efect juridic.

Contribuabilul precizează că în Decizia de impunere F-X/2016 se face referire la prevederile OG 92/2003/R, care era abrogată la data emiterii acesteia, iar în ceea ce privește termenul de 30 de zile pentru depunerea contestației înscris în actul contestat, S.C. X S.R.L. a fost privată de dreptul de a formula contestația în termenul de 45 de zile prevăzut la Titlul VIII din Legea 207/2015.

De asemenea, contestatară precizează că în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-X/2016, organele de inspecție fiscală au consemnat mențiuni cu trimitere la prevederi legale abrogate în perioada la care făceau referire (ex: Ordinului nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, ordin abrogat începând cu 01.01.2010 prin art. 16 al Ordinului 3055/2009, sau trimiterea la prevederile art. 9 alin. (1), 107 alin. (2) și 90 din OG 92/2003/R care au fost abrogate începând cu 01.01.2016).

Având în vedere cele prezentate mai sus, S.C. X S.R.L. solicită anularea Deciziei de impunere F-X/2016 și a Raportului de inspecție fiscală F-X/2016 pentru neîndeplinirea condiției de legalitate, respectiv încălcarea procedurii fiscale în efectuarea acestei acțiuni de inspecție fiscală.

Pe fond:

1) Referitor la respingerea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, aferentă achiziției unor imobile

În susținerea contestației, petenta afirmă următoarele:

- contractele de vânzare- cumpărare încheiate au fost autentificate notarial iar transferul drepturilor reale asupra imobilelor a fost înscris în cartea funciară a municipiului X;

- organele de inspecție fiscală nu au contestat realitatea achiziției imobilelor respective și nici efectuarea plăților aferente, ci numai aspecte neprobate și ireale ce țin de forma celor două facturi primite de la furnizor;

- față de prevederile art. 146 și art. 155 alin. (19) lit. c) din Legea 571/2003 invocate și consemnate de organele de inspecție fiscală, care au considerat că facturile în baza cărora au fost înregistrate achizițiile nu conțin informații din care

să rezulte data la care au fost livrate bunurile, petenta afirmă că alin. 19 prevede, în fapt, că o factură trebuie să cuprindă *în mod obligatoriu data emiterii facturii* și cu caracter de excepție *data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans*, respectiv numai în *măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii*. Contestatara susține că în cazul tranzacțiilor consemnate în cele două facturi, nu era îndeplinită condiția pentru înscrierea datei la care au fost livrate bunurile;

- prevederile art. 134 alin. (1), art. 134¹ alin. (1) coroborate cu art. 145 alin. (2) lit. a, art. 146 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal pe care organele de inspecție le citează în speță, fac referire strictă la momentul la care intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, nicidecum la condițiile privind modul de exercitare al acestui drept.

Petenta susține că legiuitorul a stipulat că exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data livrării bunurilor/data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Astfel, dacă organele de inspecție fiscală ar fi constatat că exigibilitatea TVA în cazul bunurilor imobile înscrise în cele două facturi, ar fi intervenit la o altă dată, ar fi trebuit să stabilească influențele fiscale ce s-ar fi produs doar ca urmare a corecției datei la care intervine exigibilitatea;

- petenta consideră că organele de inspecție nu invocă în totalitate prevederile art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, deoarece nu consemnează și obligațiile procedurale instituite de legiuitor în sarcina organelor fiscale, prin același articol de lege și anume obligația organului fiscal de a indica elementele relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției care face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta;

- organele de inspecție nu au analizat toate circumstanțele edificatoare fiecărei facturi pentru a determina realitatea tranzacțiilor comerciale consemnate în acestea, îndeplinirea formalităților notariale, existența contractelor de vânzare-cumpărare a imobilelor respective, prevederile înscrise în acestea, încălcând prevederile art. 6 și ale art. 7 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Astfel, organele de inspecție fiscală au manifestat o atitudine excesivă, în condițiile în care ar fi putut determina cu ușurință data de livrare a bunurilor;

- în contractele de vânzare-cumpărare autentificate sub nr. X/05.03.2015 și nr. X/11.05.2015 de Societatea profesională notarială "X", a fost menționată distinct taxa pe valoarea adăugată aferentă prețului de vânzare al fiecărui apartament;

- petenta invocă în susținere Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 3827/2011 pronunțată în dosarul nr. 442/59/2009 și sentința civilă nr. 420 din 4 octombrie 2010 a Curții de Apel Timișoara;

- din prevederile pct. 39 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a art. 141 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, rezultă faptul că legiuitorul nu a condiționat niciun moment deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni ce constau în vânzarea de imobile vechi, de existența sau inexistența unei notificări a organelor fiscale și a precizat că "dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei și nu la data primirii copie de pe notificarea transmisă de vânzător" și consideră că prin neacordarea dreptului de deducere pentru nedeținerea de către beneficiarul vânzării imobilelor a notificării respective, organele de inspecție fiscală au săvârșit un abuz;

- contestatara face referire la Decizia nr. 1829/2012 dată de ICCJ, prin care a recunoscut aplicabilitatea în dreptul fiscal a principiului de interpretare *in dubio contra fiscum*, conform căruia *"prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale"*.

2) Referitor la respingerea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, aferentă facturilor emise de Z în luna martie 2015

Petenta precizează că tranzacțiile consemnate în facturile emise de Z în luna martie 2015, s-au efectuat în baza contractului de comision nr. 1/02.01.2015 și a contractului de comision nr. 2/02.01.2015 încheiate între Z- în calitate de prestator și S.C. X S.R.L., în calitate de beneficiar, contracte care au ca obiect "obligația intermediarii vânzării unor imobile situate în Complexul X".

Prestatorul Z și-a îndeplinit obligația de intermediere a vânzării imobilelor, asumată prin contractele menționate, imobilele respective fiind achiziționate de la proprietarul SC W SRL după cum a fost prezentat anterior, astfel fiind dovedită lipsa de fundament real a neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

3) Referitor la respingerea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, înscrisă în factura seria FAS nr. X/30.09.2015 emisă de furnizorul SC Q SA

Reprezentantul S.C. X S.R.L. afirmă că produsele de tip oțel-beton tip PC52 aprovizionate conform comenzii nr. 1/15.09.2015 în baza contractului nr. 670/11.07.2014 încheiat cu **SC Q SA**, au fost utilizate, conform documentației tehnice a proiectelor blocurilor de apartamente pe care le edifică în cadrul proiectului rezidențial X, pentru confecționarea armăturilor/ structurilor metalice incluse în structura de rezistență/ fundațiile blocurilor respective.

Petenta anexează în susținere Procesul verbal de verificare a calității lucrărilor ce devin ascunse nr. 5/10.11.2015 și Procesul verbal de recepție și trasabilitate nr. 6/10.11.2015, care au fost emise și certificate prin ștampila și semnătura olografă de către reprezentantul constructorului, reprezentantul proiectantului, reprezentantul RTE și de reprezentantul beneficiarului.

S.C. X S.R.L. învederează faptul că organele de inspecție fiscală nu au efectuat pe timpul acțiunii de inspecție fiscală parțială verificări proprii pentru a determina starea de fapt fiscală reală și a stabili corect bazele de impunere, respectiv nu au solicitat efectuarea de expertize, nu au efectuat cercetări la fața locului pentru determinarea realității existenței în teren a proiectului imobiliar dezvoltat.

Petenta face referire la prevederile Legii nr. 50 din 29 iulie 1991, republicată, privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, O.M.D.R.L nr. 839 din 12 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții și ale Legii nr. 10 din 18 ianuarie 1995 privind calitatea în construcții, considerând că atâta timp cât un diriginte de șantier autorizat, a avizat favorabil lucrările de construcții montaj efectuate, organele de inspecție fiscală au obligația de a recunoaște realitatea efectuării lucrărilor respective.

S.C. X SRL consideră că organele de inspecție fiscală au respins dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată pentru motivele prezentate în cadrul subpunctelor 1-3 cu încălcarea prevederilor art. 11 alin. 11 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și face trimitere la hotărâri ale Curții Europene de Justiție.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-X/2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., **TVA în sumă de X lei**, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei,

penalități de întârziere în sumă de X lei și **au respins la rambursare TVA în sumă de X lei.**

Inspekția fiscală a avut ca obiect verificarea soldului negativ al TVA pentru perioada 01.10.2014 – 31.08.2015, aprobat la rambursare sub rezerva controlului ulterior, precum și verificarea anticipată a soldului negativ al TVA solicitat la rambursare prin decontul nr. X/2015, depus pentru luna septembrie 2015.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2016 contestate, s-au stabilit următoarele:

Referitor la perioada 01.10.2014-31.08.2015

1) În urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de X lei aferent bazei impozabile în sumă de X lei, înscrisă pe facturile seria A numerele 004/08.05.2015 și 005/11.05.2015 emise de S.C. W S.R.L.

Facturile au fost emise în baza contractelor de vânzare-cumpărare, autentificate notarial sub nr. 957/05.03.2015 și nr. 2138/11.05.2015, prin care S.C. W S.R.L., în calitate de VÂNZĂTOR, vinde S.C. X S.R.L. un număr de 5 apartamente și 4 boxe -pivnițe situate în X.

Apartamentele menționate mai sus au făcut obiectul unor acte de cesiune prin care S.C. X S.R.L., în calitate de cesionară, a cumpărat toate drepturile pe care persoanele fizice A și B (beneficiari promitenți cumpărători) le dețineau în legătură cu antecontractele de vânzare-cumpărare imobile încheiate cu S.C. W S.R.L. (promitent vânzător construcție). Conform contractelor de vânzare cumpărare autentificate la notar cele trei persoane fizice intentaseră S.C. W S.R.L. proces pentru „constatarea calității de proprietar”.

Organele de control au analizat dacă documentele justificative în baza cărora au fost efectuate înregistrările în evidențele contabile îndeplinesc condițiile de formă prevăzute de lege și au constatat că pe facturi nu este înscrisă data la care au fost livrate bunurile, fiind încălcate prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 155 alin.(19) lit. c) din același act normativ.

De asemenea, S.C. X S.R.L. nu a prezentat organelor de control Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prin care societatea vânzătoare a imobilelor vechi S.C. W S.R.L. a notificat că optează pentru taxarea operațiunilor scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141, alin. 2 lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform situației neconcordanțelor generată prin interogarea bazelor de date ANAF cu privire la D 394 depuse de S.C. X S.R.L și de societățile cu care aceasta a desfășurat tranzacții, s-a constatat că S.C. W S.R.L. nu a mai depus declarații fiscale în anul 2015 și deci nu a declarat/plătit la bugetul de stat TVA colectată în sumă totală de X lei, înscrisă în facturile seria MKC nr. 004/08.05.2015 și nr. 005/11.05.2015.

De altfel, conform interogării din data de 11.12.2015 efectuată de echipa de inspecție fiscală în aplicația ANAF-INFOPC, referitoare la societatea S.C. W S.R.L. rezultă că la această societate este deschisă, din data de 30.05.2011, procedura falimentului.

La solicitarea scrisă a organelor de control reprezentantul contribuabilului a precizat în Nota explicativă din data de 18.01.2015, că „imobilele achiziționate de la SC W SRL cu factura seria X nr. 005/11.05.2015 și cu factura seria X nr. 004/08.05.2015 nu reprezintă construcții noi. Au fost finalizate în anul 2008”. Deși prin Nota explicativă a fost solicitată și copie după Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute de art. 141 alin. 2 litera f) din Legea 571/2003

privind Codul fiscal, societatea nu a prezentat până la data finalizării inspecției fiscale, acest document.

Întrucât furnizorul SC W SRL nu a depus la organul fiscal Notificarea privind opțiunea de taxare prevăzută de pct. 39 alin. (1) din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal și având în vedere prevederile art. 11, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal organele de control nu au acordat S.C. X S.R.L. drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei.

2) În luna martie 2015 societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X lei aferentă serviciilor reprezentând „onorariu lichidator” în sumă de 91.378 lei facturate de Z.

Prin Notificarea din data de 14.12.2015, adresată S.C. X S.R.L., organele de control au solicitat contribuabilului „situații sau rapoarte de lucru din care să rezulte prestările de servicii efectuate de societatea Z, inclusiv contractele încheiate dacă este cazul, fișele furnizori sau orice alte documente justificative”.

În răspunsul transmis, societatea menționează: "Atașăm înscrisuri" și anexează doar copii după facturile emise de Z, ordine de plată și fișa furnizorului.

Deoarece S.C. X S.R.L. nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor în cauză și momentul prestării, în baza prevederilor art. 134, alin. 1 și 145 alin. 1, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei.

Referitor la perioada 01.09.2015-30.09.2015

În urma verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înscris în jurnalul de cumpărări aferent lunii septembrie 2015 la poziția nr. X/30.09.2015, TVA în sumă de X lei, cu o baza impozabilă în sumă de X lei, furnizor SC Q SA, pentru care nu deține document justificativ.

Astfel, în baza prevederilor art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost respinsă la rambursare TVA în sumă de X lei.

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

1. Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de contestatară pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestată.

În fapt, conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală F-X/2016, inspecția fiscală a fost începută în data de 08.12.2015 fiind consemnată în Registrul unic de control cu nr. 10/08.12.2015 iar decizia de impunere a fost comunicată contribuabilului în data de 28.01.2016. Inspecția fiscală a fost efectuată cu respectarea prevederilor OG 92/2003/R privind Codul fiscal, iar Decizia de impunere F-X/2016 a fost emisă pe formularul prevăzut de Ordinul nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

În contestația formulată, petenta invocă prevederile art. 353- Intrarea în vigoare și 354-Abrogări din Legea 207/2015 și concluzionează că OG 92/2003/R și implicit legislația secundară dată în baza acesteia, erau abrogate la data încheierii actului administrativ fiscal și a Raportului de inspecție care a stat la baza emiterii

acestui.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 352 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„art. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

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

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

coroborate cu prevederile art. 3 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează că:

„art. 3 Dispozițiile prezentului ordin se aplică contestațiilor depuse începând cu data de 1 ianuarie 2016.”

Articolul 1 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

„D.efiniții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. **actul administrativ fiscal** - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat;

2. **administrarea creanțelor fiscale** - oricare din activitățile desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

a) înregistrarea fiscală a contribuabililor/plătitorilor și a altor subiecte ale raporturilor juridice fiscale;

b) declararea, stabilirea, **controlul** și colectarea creanțelor fiscale;

c) **soluționarea contestațiilor** împotriva actelor administrative fiscale;”

Din prevederile legale mai sus citate, se reține că, referitor la data de intrare în vigoare a Legii 207/2015 privind Codul de procedură, prevăzută la art. 353 invocat de contestatară, conform căruia ”Prezentul cod intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2016”, legiuitorul la art. 352 din Legea 207/2015, face distincție între prevederile legale aplicabile, în funcție de momentul la care a început procedura de administrare și data intrării în vigoare a legii noi și precizează situațiile în care dispozițiile din legea anterioară rămân aplicabile procedurilor de administrare începute înainte de intrarea în vigoare a legii noi.

Astfel, având în vedere faptul că, **procedura administrativă de inspecție fiscală**, a început în data de 08.12.2015 înscrisă în registrul unic de control, rezultă că în mod legal organele de control au efectuat inspecția fiscală conform dispozițiilor OG 92/2003/R cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii procedurii administrative.

De asemenea, având în vedere faptul că inspecția fiscală a fost supusă Codului de procedură în vigoare la data începerii inspecției, respectiv OG 92/2003/R, este corectă și emiterea Deciziei de impunere în formatul prevăzut de Ordinul nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice”.

De altfel, prevederile art. 5 din Ordinul nr. 3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului ”Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”, emis în temeiul Legii 207/2015, statuează faptul că:

„art. 5 Prevederile prezentului ordin se aplică pentru obligațiile fiscale principale stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice, începute după data de 1 ianuarie 2016.”

Se reține totodată că în mod legal actul administrativ fiscal a fost comunicat petentei prin remitere sub semnătură, în baza prevederilor art. 44 alin. (2) din OG 92/2003/R, deoarece procedura de administrare a fost începută înainte de intrarea în vigoare a Legii 207/2015, condiție în care este aplicabilă legea veche, motiv pentru care nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentei că actul administrativ nu îi este opozabil și nu produce niciun efect juridic.

Pe de altă parte, **pentru procedura administrativă de soluționare a contestației**, sunt aplicabile prevederile Legii 207/2015, având în vedere data la care a fost comunicată Decizia de impunere contestată, respectiv data de la care contribuabilul își poate exercita dreptul de depunere a contestației. În speță, contribuabilul a preluat sub semnătură Decizia de impunere F-X/2016 în data de 28.01.2016, astfel că data depunerii contestației este ulterioară datei de 01.01.2016, motiv pentru care, în procedura administrativă de soluționare a contestației, trebuie avute în vedere și noile prevederi legale, respectiv Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Rezultă deci că petenta putea beneficia de termenul de 45 de zile pentru depunerea contestației prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la invocarea de către organele de control a prevederilor Ordinului nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, ordin abrogat începând cu 01.01.2010 prin art. 16 al Ordinului 3055/2009, organul de soluționare reține că aceste reglementări nu reprezintă baza legală pentru justificarea deficiențelor constatate în urma verificărilor, fiind menționat doar pentru descrierea modului de organizare și conducere a evidenței contabile, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală fiind invocat și Ordinul 3055/2009, în vigoare în perioada verificată. De altfel, nici prin invocarea eronată a unui act legislativ abrogat și nici prin înscrierea la temeiul de drept din eroare a Legii 22/2004 în loc de HG 44/2004, *organele de control nu au adus contestatarei nicio vătămare care să nu poate fi înlăturată decât prin desființarea actului administrativ întocmit.*

În cauză, sunt incidente prevederile art. 175 din Noul Cod de procedură civilă aprobat prin legea nr 134/2010 și ale art. 43 și art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Codul de procedură civilă

“Art. 175 Nulitatea actelor de procedură

Nulitatea condiționată

(1) Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.

(2) În cazul nulităților expres prevăzute de lege, vătămarea este prezumată, partea interesată putând face dovada contrară.”

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

“Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;
f) temeiul de drept; [...]”.

“Art. 46. – Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Din textele legale antecitate rezultă că legiuitorul precizează în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, situație care nu este aplicabilă în speță.

Astfel, solicitarea contribuabilului privind anularea, desființarea actului administrativ fiscal atacat pe motiv de încălcare a prevederilor cu privire la desfășurarea inspecției fiscale, nu are temei legal, în speță, conform art. 352 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015, inspecția fiscală desfășurându-se în mod legal conform OG 92/2003/R.

Având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal *“este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia”* situație care nu este aplicabilă în speță, se constată că ***excepțiile de procedură invocate*** de S.C. X S.R.L. sunt neîntemeiate și ***urmează a fi respinse***.

Față de cele anterior prezentate, organul de soluționare va proceda la analiza celorlalte motive de drept la care petenta face referire în contestație, referitor la TVA și accesoriile aferente.

2. Pe fond

2.1 Referitor la TVA în sumă de X lei stabilită suplimentar de plată

Cauza supusă soluționării este dacă contestatara are drept de deducere a TVA aferentă achiziției de imobile vechi, în condițiile în care, deși această operațiune este o operațiune scutită de TVA, vânzătorul nu și-a exprimat opțiunea de a taxa operațiunea prin depunerea notificării prevăzute de lege

În fapt, prin decontul de TVA depus pentru luna **mai 2015**, petenta și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de X lei înscrisă pe două facturi emise de societatea în faliment S.C. W S.R.L. Conform documentelor aflate la dosarul cauzei, TVA este aferentă achiziției de imobile vechi iar contribuabilul nu a prezentat copie după Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor scutite prin care furnizorul anunță autoritățile fiscale cu privire la opțiunea de taxare a acestor vânzări, astfel că organele de inspecție fiscală au considerat operațiunea ca scutită din punct de vedere al TVA.

În contestația formulată petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au contestat realitatea achiziției imobilelor respective și nici efectuarea plăților

aferente ci numai aspecte ce țin de forma celor două facturi primite de la furnizor și prezintă contractele de vânzare- cumpărare încheiate, autentificate notarial, extrase din cartea funciară a municipiului X.

Petenta consideră că înscrierea datei de livrare a imobilelor în facturile de achiziție nu era obligatorie, și precizează că data livrării nu este anterioară datei emiterii facturii.

Analizând documentele prezentate la dosarul cauzei se reține că această afirmație este nereală, având în vedere prevederile art. 885, alin. (1) din Legea 287/2009/R privind Codul civil, conform căroră:

„art. 885 Dobândirea și stingerea drepturilor reale asupra imobilelor

(1) Sub rezerva unor dispoziții legale contrare, drepturile reale asupra imobilelor cuprinse în cartea funciară se dobândesc, atât între părți, cât și față de terți, numai prin înscrierea lor în cartea funciară, pe baza actului sau faptului care a justificat înscrierea.”

Astfel, deoarece pentru imobilele care fac obiectul contractului de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub nr. 957/05.03.2015, dreptul proprietate s-a înscris în cartea funciară în **06.03.2015** iar factura s-a emis în **11.05.2015**, rezultă că data livrării este anterioară datei emiterii facturii, iar pe factură trebuia să fie înscrisă data livrării conform art. 155, alin. 19 lit. c) din legea 571/2003 privind Codul fiscal care stipulează:

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

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară;”

De altfel, pentru perioada supusă inspecției fiscale, respectiv **01.10.2014-31.08.2015**, cu privire la taxa pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este reglementată de Cap. VI (art. 134, art. 134¹ și art. 134²), operațiunile scutite de taxă sunt prevăzute de Cap. IX (art. 141-144), regimul deducerilor este stipulat de Cap. X (art. 145 și art. 146) iar obligațiile plătitorilor de TVA sunt precizate de Cap. XIII (art. 153, art. 155, art. 156 și art. 157) al Titlului VI din Codul fiscal.

Pentru motivele de fapt avute în vedere la stabilirea diferenței de TVA de X lei, organele de soluționare competente au constatat că organele de inspecție fiscală au invocat ca temei de drept atât prevederile art 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155, alin. (19) lit. c) cât și pe cele ale art. 141, alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră:

„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei, faptul generator intervine **la data livrării bunurilor** sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în mod expres de legea fiscală iar **exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator**.

Aceste aspecte sunt obligatorii de verificat de către echipa de inspecție fiscală, care trebuie să aplice legislația fiscală în funcție de data livrării, respectiv de momentul la care a avut loc în fapt transferul dreptului de proprietate asupra imobilelor. În cazul în speță acest moment este esențial pentru determinarea regimului de taxare, fapt care va fi demonstrat în cele ce urmează.

În fapt, pentru a analiza starea de fapt fiscală, trebuie avut în vedere în primul rând dacă aceste tranzacții au avut ca obiect imobile vechi sau imobile noi, deoarece regimul de taxare este diferit în aceste situații.

Astfel, prevederile art. 141 alin. (2), lit. f) din Legea 571/2003 privind Codului fiscal definesc livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta ca fiind „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”. De asemenea, „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 de piață a construcției sau a părții din construcție, astfel cum aceasta este stabilită printr-un raport de expertiză, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării”.

Pentru încadrarea tranzacției ca fiind livrare a unei construcții noi conform prevederilor din Codul fiscal, trebuie avute în vedere și precizările aduse de punctul 37 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, la aplicarea art. 141 alin. (2), lit. f), respectiv:

„(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. 141 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. 141 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.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că, în cazul în speță, imobilele care au făcut obiectul vânzării-cumpărării nu sunt construcții noi, conform explicațiilor date de administratorul petentei în Nota explicativă, acestea fiind finalizate în anul 2008, deci data primei ocupări este în anul 2008 iar data până la care se putea realiza livrarea cu TVA a acestora era 31.12.2009. Având în vedere faptul că faptul generator, respectiv transferul dreptului de proprietate s-a realizat în anul 2015 rezultă că această operațiune nu a avut ca obiect o construcție nouă și din punct de vedere al TVA este operațiune scutită de TVA fără drept de deducere.

În drept, potrivit art. 126 și art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 126. - (9) *Operațiunile impozabile pot fi:*

a) **operațiuni taxabile**, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

[...]

c) **operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141”.**

[...]

„art. 141. - (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 de piață a construcției sau a părții din construcție, astfel cum aceasta este stabilită printr-un raport de expertiză, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;

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

Totodată, conform pct. 39 și pct. 40 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„**39. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea operațiunilor scutite prevăzute la art.**

141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.

[...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 3 la prezentele norme metodologice și se exercită pentru bunurile imobile menționate în notificare. Opțiunea se poate exercita și numai pentru o parte a acestor bunuri. Depunerea cu întârziere a notificării nu va conduce la anularea opțiunii de taxare exercitate de vânzător și nici la anularea dreptului de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Notificarea trebuie transmisă în copie și cumpărătorului. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător.

[...]

(9) Organele de inspecție fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspecția fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal sau la beneficiarul acestor operațiuni.

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

(2) În cazul operațiunilor scutite de taxă pentru care prin opțiune se aplică regimul de taxare conform prevederilor art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, nu se aplică prevederile alin. (1), fiind aplicabile prevederile pct. 38 și 39. Prin excepție, prevederile alin. (1) se aplică atunci când persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) și f) din Codul fiscal nu a depus notificările prevăzute la pct. 38 și 39, dar a taxat operațiunile și nu depune notificarea în timpul inspecției fiscale.

Astfel, potrivit dispozițiilor legale sus-citate, livrarea imobilelor vechi este o operațiune scutită de TVA, fără drept de deducere prin efectul legii și obligatorie pentru persoana impozabilă care o realizează, dacă aceasta persoana nu își exprimă opțiunea de a taxa operațiunea respectivă, printr-o notificare depusă în acest sens la organele fiscale. Este exceptată de la scutire doar livrarea de clădiri noi, caz în care persoana impozabilă care realizează operațiunea este obligată, fără nicio derogare, să aplice taxarea.

Având în vedere faptul că Normele de aplicare date pentru art. 141, alin. 2) lit. f), prevăd în mod expres că persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal dacă nu au optat pentru aceasta conform art. 141, alin. (3) și implicit că **beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat**, se constată că este lipsită de susținere legală afirmația contestată că „legiuitorul nu a condiționat niciun moment deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni ce constau în vânzarea de imobile vechi, de existența sau inexistența unei notificări a organelor fiscale de către acesta”.

În susținerea contestației, petenta face referire la prevederi din Normele de aplicare ale Codului fiscal conform cărora „*dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copie de pe notificarea transmisă de vânzător*” dar această prevedere este incidentă doar dacă s-a depus Notificarea privind opțiunea de taxare, în caz contrar normele legale prevăzând că persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite.

Astfel că, în speță nu este nicidecum vorba de prevederi legale incerte care trebuiesc interpretate prin aplicarea principiului „in dubio contra fiscum”, cum susține contestatara, legiuitorul prevăzând clar situația în care persoana impozabilă poate aplica taxarea iar beneficiarul poate deduce taxa, și anume atunci când contribuabilul vânzător a notificat organul fiscal de administrare privind opțiunea de taxare a operațiunilor scutite.

Totodată, beneficiarul cunoscând faptul că operațiunile de livrări de bunuri imobile vechi sunt operațiuni scutite, precum și faptul că nu are drept de deducere a taxei facturate de vânzător decât în măsura în care acesta și-a exprimat opțiunea de taxare a operațiunii prin depunerea unei notificări în acest sens la organele fiscale, avea obligația să solicite furnizorului dovada depunerii notificărilor, sau să solicite emiterea unei facturi fără taxă, întrucât, în caz contrar, vânzarea este considerată o operațiune scutită fără drept de deducere a taxei.

Argumentul contestatarei potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au contestat realitatea achiziției imobilelor ci numai aspecte ce țin de forma celor două facturi, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum s-a constatat prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2016 și așa cum s-a reținut și în cuprinsul prezentei decizii, S.C. X S.R.L. nu are drept de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de S.C. W S.R.L. aferentă achiziției de imobile vechi, deoarece operațiunea este una scutită de TVA iar furnizorul nu a notificat organul fiscal cu privire la opțiunea de taxare, astfel că în speță nu s-a ridicat problema dovedirii de către organele de inspecție fiscală a realității operațiunilor realizate.

Organul de soluționare reține și faptul că la momentul efectuării tranzacțiilor d-na K deținea 50% din părțile sociale la S.C. W S.R.L. și era asociat unic și administrator la S.C. X S.R.L., cele două societăți aflându-se în relație de afiliere, ceea ce presupune că cumpărătorul știa că furnizorul nu a depus Notificarea privind opțiunea de taxare.

De altfel, cumpărătorul știa și că societatea furnizoare S.C. W S.R.L.- în faliment nu a mai depus deconturi de TVA începând cu luna ianuarie 2015 prin urmare taxa colectată aferentă livrărilor de bunuri imobile către S.C. X S.R.L. nu a fost declarată și plătită la bugetul de stat.

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei motivul de drept invocat de contestatoare în ce privesc prevederile HG nr. 44/2004, potrivit cărora depunerea cu întârziere a notificării nu va conduce la anularea opțiunii de taxare exercitate de vânzător și nici a dreptului de deducere exercitat de beneficiar, având în vedere că în speță nu este vorba despre „depunerea cu întârziere a notificării”. În fapt, deși în timpul controlului a fost adus în atenția petentei faptul că furnizorul nu a depus notificare pentru taxarea operațiunilor de vânzare a imobilelor vechi, Notificarea nu a fost depusă nici în timpul controlului și nici ulterior, și nu a fost adusă nici la dosarul contestației.

Astfel, întrucât imobilele achiziționate în luna mai 2015 nu se încadrează în categoria construcții noi, nu a fost înregistrată la organul fiscal notificarea taxării operațiunilor scutite, cele două societăți sunt afiliate, și având în vedere faptul că

S.C. W S.R.L.- în faliment nu a mai depus deconturi de TVA începând cu luna ianuarie 2015, se reține că în mod legal organele fiscale au stabilit că operațiunea se încadrează la operațiuni scutite de TVA, conform art. 141, alin. (2), lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, și sunt fără drept de deducere în conformitate cu art.126 alin. (9) din același act normativ.

De altfel, prevederile legale mai sus citate, precizează că societatea contestatoare are posibilitatea de a recupera taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere, de la emitentul facturilor respective, acesta fiind obligat ca la solicitarea beneficiarului, să storneze facturile întocmite în mod eronat cu taxă și să emită o factură nouă, fără taxă.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici trimiterea petentei la prevederile art. 11 din Legea 227/2015 (în contestație este precizată eronat legea 571/2003) conform căroră *„Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”*, deoarece acest paragraf a fost introdus prin Legea 227/2015 privind Codul fiscal, aplicabilă după data de 01.01.2016.

Totuși, organul de soluționare reține că, în actul administrativ contestat, organele de control au precizat elementele relevante pentru care tranzacțiile au fost reîncadrate la operațiuni scutite, și anume faptul că **la data la care a intervenit faptul generator, imobilele care au făcut obiectul vânzării- cumpărării erau imobile vechi, pentru care nu sunt îndeplinite condițiile de taxare a operațiunii.**

Referitor la Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 3827/2011 la care face trimitere petenta, organul de soluționare reține că aceasta are în vedere respingerea de către autoritățile fiscale a dreptului de deducere pentru nerespectarea condițiilor de formă ale facturii precizate la art. 155, alin. 5) din Codul fiscal, în condițiile în care nu este contestată realitatea operațiunilor, situație care nu este incidentă în speța în cauză, unde motivul refuzării dreptului de deducere este cu totul altul și anume acela că s-a dedus TVA pentru operațiuni scutite fără drept de deducere.

De asemenea, referitor la Deciziile nr. 324/2011, nr. 82/2013 și nr. 96/2013 pronunțate de ANAF/DGSC la care face referire petenta în susținerea contestației, organul de soluționare constată că nu sunt date pentru situații similare, în spețele în cauză Deciziile de impunere fiind desființate deoarece organele de control nu au analizat dacă cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din interpretarea prevederilor legale incidente în cauză și având în vedere situația de fapt fiscală descrisă anterior, organul de soluționare constată că, în mod legal echipa de inspecție fiscală nu a acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de imobile vechi de la S.C. W S.R.L., în sumă totală de X lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră *“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit căroră:

“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;

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de X lei.

În ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere reprezentând obligații de plată accesorii aferente TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru TVA în sumă de X lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **urmează a se respinge contestația și pentru obligațiile de plată accesorii aferente, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".**

2.2 Referitor la TVA în sumă de X lei stabilită suplimentar de plată

Cauza supusă soluționării este dacă contestatara are drept de deducere a TVA aferentă serviciilor facturate de Z, în condițiile în care nu probează prin documentele prezentate că serviciile au fost prestate în beneficiul său, iar din baza de date a A.N.A.F. reiese că Z nu a declarat ca și client pe S.C. X S.R.L.

În fapt, în luna martie 2015 contribuabilul își exercită dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X lei înscrisă pe un număr de 5 facturi emise de Z și având ca obiect „onorariu lichidator ap...”.

Organele de control au solicitat societății prin Notificarea din data de 14.12.2015, să prezinte documente din care să rezulte ce servicii au fost prestate de acest furnizor dar petenta a prezentat doar facturile emise, ordinele de plată și fișa furnizorului.

În susținerea contestației, petenta prezintă Contractul de comision nr. 1/02.01.2015 și Contractul de comision nr. 2/02.01.2015 încheiate între Z - în calitate de prestator și S.C. X S.R.L., în calitate de beneficiar, contracte care au ca obiect "obligația intermediarii vânzării unor imobile situate în Complexul X". În anexele la cele două contracte sunt menționate cele **5 apartamente care au făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare autentificate sub numerele 957/05.03.2015 și 2138/11.05.2015 prezentate la punctul anterior.**

Contestatara afirmă că „prestatorul Z și-a îndeplinit obligația de intermediere a vânzării imobilelor, asumată prin contractele menționate, imobilele respective fiind achiziționate de la proprietarul SC W SRL.”

În cauza în speță sunt aplicabile prevederile art.134, art. 134 ^1, art.134^2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

“art.134 alin. (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

art.134^1 alin. (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]

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

art.134^2 alin. (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art. 145- 147^1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu

prevederile pct. 45 alin. (2) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, care prevăd:

Codul fiscal

“art. 145

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

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

a) operațiuni taxabile;”.

art. 146 alin. (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care iau fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

Normele de aplicare

“45 (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. “

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în mod expres de legea fiscală iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Prin excepție, legiuitorul a prevăzut că prestarile de servicii, cum sunt serviciile de construcții montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau după caz în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

De asemenea, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal, și să facă dovada prestării în mod real a serviciilor în beneficiul său.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a **cerințelor de fond** cât și a cerințelor de formă, **îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere**, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod **cumulativ**, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală și detaliate la Cap.II din decizia contestată, precum și cele precizate de societate prin contestația formulată, se constată că operațiunile impuse în speță sunt servicii „onorariu lichidator” facturate de Z.

Se reține că societatea depune, în plus față de documentele prezentate organelor de control, copia contractelor de comision nr. 1/02.01.2015 și 2/02.01.2015 încheiate cu Z, susținând că această societate și-a îndeplinit obligația de intermediere, dar nu prezintă niciun document și nu precizează care au fost acțiunile întreprinse de Z.

Totodată, din documentele justificative prezentate în timpul inspecției fiscale și pe parcursul căii administrative de atac în justificarea serviciilor facturate de Z, nu reiese în ce au constat serviciile de intermediere.

De altfel, deși facturile de prestări servicii au fost întocmite în luna martie 2015, din documentele aflate la dosarul cauzei, se constată că pentru două dintre apartamentele pentru care petenta afirmă că Z a intermediat vânzarea, contractul de vânzare-cumpărare a fost autentificat la notar în luna mai 2015 (nr. 2138/11.05.2015).

Organul de soluționare mai reține că Z nu a cuprins în declarațiile 300 și 394 depuse în anul 2015 serviciile evidențiate în facturile înregistrate în contabilitate de S.C. X S.R.L. și implicit nici TVA colectată în sumă de X.

De asemenea, la momentul efectuării tranzacțiilor cu imobile S.C. X S.R.L. și S.C. W S.R.L. erau societăți afiliate deoarece administratorul și asociatul unic al S.C. X S.R.L., d-na K, deținea și 50% din părțile sociale ale S.C. W S.R.L.

Având în vedere prevederile art. 65 din OG 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

organul de soluționare reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate **operațiunilor sale** taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Astfel, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile societatea trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestației, organul de soluționare constată că **Z are calitatea de lichidator judiciar al S.C. W S.R.L.** și că, **în această calitate**, a încheiat contractele de vânzare –cumpărare prin care S.C. W S.R.L., societate în faliment din 30.05.2011, vinde către S.C. X S.R.L. cele 5 apartamente situate în Complexul X.

Organul de soluționare reține, de asemenea, că în ceea ce privește tranzacțiile cu imobile, Z are și calitatea de prestator pentru cumpărătorul S.C. X S.R.L. și în această calitate a întocmit facturile având ca obiect „onorariu lichidator”.

Astfel, în speță trebuiesc avute în vedere prevederile art. 64 și 158 din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, potrivit cărora:

„art. 64 Principalele atribuții ale lichidatorului judiciar, în cadrul prezentului capitol, sunt:

[...]

i) vânzarea bunurilor din averea debitorului, în conformitate cu prevederile prezentei legi;

art. 158 alin. (1) Lichidatorul judiciar va încheia contracte de vânzare; sumele realizate din vânzări vor fi depuse în contul prevăzut la art. 39 alin. (2).”

Deoarece, în realizarea atribuțiilor sale de lichidator judiciar al S.C. W S.R.L., Z **avea obligația să întreprindă toate demersurile pentru vânzarea bunurilor din averea debitorului**, se constată că **nu se justifică prestarea în beneficiul S.C. X S.R.L. a serviciilor reprezentând „onorariu lichidator”**, or dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii este condiționat tocmai de prestarea în beneficiul persoanei impozabile care își exercită dreptul de deducere, a serviciilor achiziționate, așa cum se specifică prin dispozițiile legale, mai sus citate.

Astfel, ținând cont de prevederile art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră **“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”**, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu serviciile facturate de Z, având în vedere că din documentele prezente la dosarul cauzei reiese că Z, în calitatea sa de lichidator judiciar al S.C. W S.R.L. avea atribuții în vânzarea bunurilor din averea debitorului, în acest sens fiind agreat un onorariu lunar care urma să fie primit de la societatea în beneficiul căroră a prestat serviciile de lichidator judiciar (S.C. W S.R.L.).

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră *“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit căroră:

“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;”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de X lei.

În ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere reprezentând obligații de plată accesorii aferente TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru TVA în sumă de X lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **urmează a se respinge contestația și pentru obligațiile de plată accesorii aferente, conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul”.**

2.3 Referitor la TVA în sumă de X lei respinsă la rambursare

Cauza supusă soluționării este dacă contestatara are drept de deducere a TVA în sumă de X lei, în condițiile în care nu deține document justificativ legal întocmit pentru a justifica dreptul de deducere

În fapt, organele de control au constatat că societatea a dedus de două ori TVA în sumă de X lei, care a fost înscris în jurnalul de cumpărări al lunii septembrie 2015 la pozițiile X și X+1, în baza facturilor nr. 1003683/30.09.2015 și 1003684/30.09.2015 emise de S.C. Q S.A., dar a prezentat un singur document justificativ, respectiv o singură factură emisă de S.C. Q S.A. Drept urmare, organele de control au respins la rambursare suma de X lei înscrisă la poziția X în baza facturii nr. 1003683/30.09.2015, deoarece această factură lipsește din actele contabile ale societății.

La contestația formulată, petenta anexează în copie o singură factură emisă de S.C. Q S.A. care are imprimat în colțul din dreapta sus numărul 1003684 și înscris de mână în centru sus nr. 1003683 și susține că toate produsele înscrise pe aceasta au fost utilizate conform documentației tehnice la blocurile de apartamente pe care le edifică.

Precizăm că deși societatea alege să conteste respingerea la rambursare a sumei de X lei, totuși ea nu prezintă în susținere copie după ambele facturi înregistrate la pozițiile X și X+1 în jurnalul de cumpărări, așa cum prevede art. 269, alin. (1), lit. d) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În drept, sunt incidente prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, se reține că, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, cu factura care să cuprindă toate informațiile obligatorii și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentei că a utilizat produsele din beton livrate de S.C. Q S.A. pentru confecționarea armăturilor metalice la blocurile pe care le edifică, deoarece în cauză, deși a dedus de două ori TVA în sumă de X lei, contribuabilul a prezentat organelor de inspecție fiscală (în original) și la dosarul contestației copie după o singură factură, pentru care TVA a fost acceptat la rambursare, contribuabilul nefăcând dovada existenței în original a celei de-a doua facturi în care au fost înscrise aceleași materiale.

Astfel, susținerile contestatoarei referitoare la faptul că organele de control nu au efectuat în timpul inspecției fiscale verificări proprii pentru determinarea stării de fapt reale, respectiv că nu au solicitat efectuarea unei expertize sau nu au efectuat o cercetare la fața locului pentru determinarea realității existenței în teren a proiectului imobiliar dezvoltat de petentă, nu sunt relevante în speță, cauza supusă soluționării nefiind realitatea lucrărilor efectuate de S.C. X S.R.L. sau dacă lucrările sunt conforme cu autorizația emisă și cu documentația tehnică. Organul de soluționare constată deci că nici procesele verbale prezentate în susținere, din care, de altfel, nu rezultă că la realizarea lucrărilor au fost utilizate materialele înscrise pe factura emisă de SC Q SA anexată și nici cantitatea de materiale utilizată, nu sunt edificatoare în speță.

Organul de soluționare reține că din documentele prezentate de contestatară, nu reiese că înregistrările din jurnalul de cumpărări aferent lunii septembrie 2015 de la pozițiile X și X+1 au fost efectuate în baza a două documente justificative distincte, nefiind de fapt o înregistrare eronată, iar documentele prezentate de petentă nu sunt în măsură să probeze că în speță au

existat două facturi distincte, emise de SC Q SA care au înscris aceași baza impozabilă și aceeași valoare a TVA.

Prin urmare, având în vedere prevederile art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră **“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”**, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la rambursare suma de X lei.

Astfel, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră *“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit căroră:

“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;”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de X lei.

Invocarea de către petentă a Hotărârilor Curții Europene de Justiție referitoare la principiul securității juridice nu este nu produce efecte în cauză deoarece, așa cum am arătat în cele prezentate anterior, legislația fiscală aplicabilă în spețele în discuție nu lasă loc de interpretări, iar petenta a înțeles cerințele legale în materie în ceea ce privește posibilitatea taxării operațiunilor scutite. Precizăm în susținere că pentru o altă achiziție, care a făcut obiectul verificării de către organele de inspecție fiscală, de la SC K SRL, la care funcția de administrator o deține d-na K (administrator al petentei în perioada verificată), contestatară a prezentat în timpul controlului Notificare privind opțiunea de taxare pentru imobilele vechi vândute S.C. X S.R.L. în luna octombrie 2015.

Referitor la invocarea de către petentă a jurisprudenței europene conform căreia CJUE s-a pronunțat în sensul că măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 (din Directiva 2006/112/CE), nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să pericliteze neutralitatea TVA-ului, și că deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile, precizăm următoarele:

- Livrarea de imobile vechi este o operațiune scutită iar posibilitatea taxării acestora și implicit a deducerii TVA, este condiționată de depunerea de către furnizor a Notificării privind opțiunea de taxare;
- În cazul serviciilor facturate de Z privind „onorariu lichidator”, petenta nu a făcut dovada că acestea au fost prestate în beneficiul său;
- În cazul taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei petenta nu a prezentat niciun document justificativ și având în vedere aspectele descrise anterior la capitolul III, punctul 2.3, este justificată constatarea organelor de control că petenta a înregistrat din eroare, de două ori, aceeași factură în jurnalul de cumpărări.

Astfel, în legătură cu acordarea dreptului de deducere în condițiile în care anumite cerințe de formă au fost omise, menționăm că ceea ce petenta consideră a

fi simple formalități, respectiv obligația contribuabilului de a prezenta copie după Notificarea depusă de vânzător, obligația de a prezenta documente justificative pentru deducerea taxei sau de a prezenta documente din care să reiasă că serviciile au fost prestate în beneficiul său, în realitate constituie veritabile cerințe și condiții expres prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere, în lipsa lor textul legal care prevedea posibilitatea deducerii TVA, neputând fi aplicat.

De altfel, Jurisprudența Curții Europene de Justiție la care petenta face apel, impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, în Hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (par. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par. 29 din hotărâre).

La paragraful 23 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman (preluată în contestație de petentă cu numărul C-286/83), Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI –a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară. Din acest motiv, legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă a condiției de fond esențială, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție și prevederilor art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, este obligația persoanei impozabile să prezinte dovezi obiective care să justifice exercitarea dreptului de deducere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. d), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2016 de A.J.F.P. X, pentru suma totală de X

lei, reprezentând:

- X lei TVA stabilită suplimentar de plată;
- X lei dobânzi/majorărie de întârziere aferente TVA;
- X lei penalitățile de întârziere aferente TVA;
- X lei TVA respinsă la rambursare.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.