

DECIZIE nr. 2028/30.12.2021

privind soluționarea contestației formulate de **Societatea X SRL în insolvență**, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. ... /26.10.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice Contribuabili Mijlocii 2 cu adresa nr. AD ... /25.10.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. ... /26.10.2021, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL
CIF ... , înregistrată la ORC sub nr. ...
cu sediul în, ... , ... , Jud. Timiș

înregistrată la registratura AJFP Timiș sub nr. TMG_REG ... /15.10.2021, la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Timiș sub nr. TMG_AIF ... /19.10.2021, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. ... /26.10.2021.

Societatea X SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /25.08.2021, emisă de AJFP Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice Contribuabili Mijlocii 2 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /25.08.2021 (denumit în continuare RIF), solicitând anularea parțială a acestora.

Suma contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, dl. ... , în calitate de administrator, fiind astfel respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere fiind comunicată petentei, la data de **31.08.2021**, iar contestația fiind depusă la registratura AJFP Timiș la **15.10.2021**).

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

I. Prin contestația formulată, petenta solicită anularea deciziei de impunere atacată pentru suma de ... lei, reprezentând TVA, care în opinia petentei este netemeinică și nelegală. Petenta prezintă în contestație critici formulate împotriva obligației fiscale în cuantum de ... lei stabilită la pct 2 - TVA din decizia de impunere și a constatărilor organelor de inspecție fiscală de la punctul 3.2.5. din raportul de inspecție fiscală (pag. 10-11), astfel:

Petenta arată că, în perioada supusă verificării fiscale, a constat că anumiți furnizori plătitori de TVA la încasare, ce aveau de recuperat creanțe comerciale, nu au întreprins demersuri pentru recuperarea acestora într-un termen de 3 ani de la scadență, respectiv 1 an, în cazul creanței comerciale izvorâtă dintr-un contract de transport, conform art 2521 din codul Civil.

În considerarea prevederilor art. 2517, respectiv art.2521 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, petenta constată stingerea dreptului la acțiune a acestor furnizori pentru recuperarea creanțelor față de societatea X SRL.

Astfel, petenta arată că în baza deciziilor administratorului societății și având în vedere prevederile OMFP nr. 1802/2014, pentru aceste datorii comerciale, s-a procedat la efectuarea înregistrărilor contabile de soldare a contului 401 Furnizori, prin înregistrarea pe alte venituri (contul 7588), venituri care au fost considerate venituri impozabile, în acest sens fiind declarate la autoritățile fiscale.

Petenta subliniază faptul că în soldul contului 401 se regăsește și valoarea TVA-ului datorat de furnizori bugetului de stat, prestările de servicii achiziționate fiind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată așa cum reglementează art. 271 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cât privește factorul generator, petenta precizează că, așa cum s-a demonstrat și organelor de inspecție fiscală, prestările de servicii au fost realizate, acestea fiind achiziționate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Referitor la exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată și implicit la deductibilitatea acesteia pentru prestările de servicii achiziționate, în opinia petentei, în mod eronat, organele de inspecție fiscală au considerat încadrarea acestor operațiuni în prevederile art. 282, alin (3) și art. 297, alin (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, apreciind nedeductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor doar din prisma faptului că acestea au fost realizate de la persoane impozabile care aplică sistemul de TVA la încasare.

Citând dispozițiile art. 282 alin (3) și art. 297 alin (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta concluzionează faptul că se poate observa indubitabil că trebuiesc îndeplinite două condiții pentru incidența acestora, și anume:

- achizițiile să fie efectuate de la persoane impozabile care aplică sistemul de TVA la încasare, și
- plata obligației comerciale față de furnizor/prestator.

Ori în cazul petentei, aceasta arată că deși achizițiile au fost efectuate de la persoane impozabile care aplică sau au aplicat sistemul TVA la încasare, plata obligației comerciale nu se va mai realiza întrucât, așa cum a prezentat în conținutul contestației, prin deciziile administratorului societății s-a constatat incidența art. 2517 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, respectiv stingerea (prescrierea) dreptului la acțiune al furnizorilor de a recupera creanțele comerciale.

Pe cale de consecință, odată cu scadența obligației comerciale și expirarea termenului de prescripție la acțiune din partea furnizorilor, societatea X SRL și-a asumat în drept și în fapt neplata obligațiilor comerciale prin cele 12 decizii ale administratorului, înregistrând totodată pe venituri anularea acestor datorii comerciale, subliniind că pentru aceste creanțe comerciale, conform Codului Civil, furnizorii au obligația constatării împlinirii prescripției termenului în care puteau efectua demersuri de recuperare a acestora și efectuarea demersurilor ce se impun conform cadrului legal contabil-fiscal.

Petenta consideră că întrucât nu există și nici nu va exista plata unei prestări de serviciu achiziționate nu pot fi incidente prevederile art. 282 alin (3) și art. 297 alin (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, temeiurile de drept aplicabile pentru aceste operațiuni impozabile fiind, în opinia sa, prevederile 282 alin. (1) și art. 297 alin (1) din același act normativ.

Astfel, petenta arată că fiind vorba de operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și ținând cont de principiul neutralității TVA, prin constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv neacordarea dreptului de deducere a unor operațiuni taxabile, practic se validează acțiuni de nedeclarare și neplată a taxei pe valoarea adăugată la bugetul de stat de contribuabilii care au obligația colectării TVA, doar pentru simplu fapt ca un agent economic ce aplică sistemul TVA la încasare nu a efectuat demersuri de recuperare a unei creanțe comerciale.

Față de motivele de fapt și de drept invocate, petenta solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de Impunere privind obligațiile fiscale principale la persoane juridice nr. F-TM ... /25.08.2021 și a constatărilor din Raportului de Inspecție Fiscală întocmit la persoane juridice nr. F-TM ... /25.08.2021, pentru obligațiile fiscale de plată reprezentând TVA în cuantum total de ... lei.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /25.08.2021, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-TM ... /25.08.2021 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în legătură cu impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar, din care petenta contestă suma de ... lei, în legătură cu care s-au constatat următoarele:

Perioada verificată pentru taxa pe valoarea adăugată: 01.11.2015 - 30.09.2020, **în legătură cu suma contestată organele de control identificând următoarele deficiențe:**

În perioada verificată, petenta a efectuat operațiuni de achiziție de servicii de la furnizori care aplică sistemul TVA la încasare, înregistrând în data de 31.08.2018, în debitul contului 442.08 (TVA neexigibilă) suma de ... lei.

Pentru o parte din această sumă, reprezentând TVA neexigibilă, a intervenit prescripția (nefiind întreprinse demersuri pentru recuperarea sumelor într-un interval de trei ani de la data emiterii facturilor).

Prevalându-se de împlinirea termenului de prescripție pentru solicitarea sumei, începând cu data de 28.02.2018 și până la data de 30.09.2020, petenta X SRL, pentru sumele pentru care a intervenit prescripția dreptului la încasare, a întocmit Decizii pentru scoaterea din evidența contabilă a obligațiilor către furnizori, procedând, concomitent și la exercitarea dreptului de deducere a TVA neachitată către furnizorii care aplicau sistemul TVA la încasare.

Astfel, în perioada 28.02.2018 - 30.09.2020, au fost întocmite, în acest sens, un număr de douăsprezece decizii (28.02.2018, 30.06.2018, 31.10.2018, 31.12.2018, 30.06.2019, 30.09.2019, 31.10.2019, 30.11.2019, 31.12.2019, 31.01.2020, 28.02.2020, 30.06.2020, 30.09.2020), pentru suma de ... lei, din care ... lei, reprezentând TVA la încasare, a fost înregistrată în evidența contabilă ca TVA deductibilă.

În considerarea dispozițiilor art. 282, alin. (3) și art. 297, alin. (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că în cazul sumei de ... lei, înregistrată ca TVA neexigibilă în perioada 01.11.2015 - 30.09.2020, neplătită furnizorilor, în mod eronat a fost înregistrată în evidența contabilă ca TVA deductibilă, petenta neavând drept de deducere până la plata facturii.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA în legătură cu datoriile prescrise asimilate veniturilor impozabile, în condițiile în care petenta nu a prezentat documente de natura mijloacelor de probă din care să rezulte efectuarea plății către furnizorii serviciilor - persoane care la data furnizării serviciilor aplicau sistemul TVA la încasare.

În fapt, petenta a efectuat operațiuni de achiziție de servicii de la furnizori care aplică sistemul TVA la încasare, înregistrând în data de 31.08.2018, în debitul contului 442.08 (TVA neexigibilă) suma de ... lei. Pentru o parte din această sumă, reprezentând TVA neexigibilă, a intervenit prescripția (nefiind întreprinse demersuri pentru recuperarea sumelor într-un interval de trei ani de la data emiterii facturilor).

Având în vedere împlinirea termenului de prescripție pentru solicitarea sumei, începând cu data de 28.02.2018 și până la data de 30.09.2020, pentru sumele pentru care a intervenit prescripția dreptului la încasare, petenta X SRL a întocmit Decizii pentru scoaterea din evidența contabilă a obligațiilor către furnizori, procedând, concomitent și la exercitarea dreptului de deducere a TVA neachitată către furnizorii care aplicau sistemul TVA la încasare.

Astfel, în perioada 28.02.2018 - 30.09.2020, au fost întocmite, în acest sens, douăsprezece decizii (28.02.2018, 30.06.2018, 31.10.2018, 31.12.2018, 30.06.2019, 30.09.2019, 31.10.2019, 30.11.2019, 31.12.2019, 31.01.2020, 28.02.2020, 30.06.2020, 30.09.2020), pentru suma de ... lei, din care ... lei, reprezentând TVA la încasare, a fost înregistrată în evidența contabilă ca TVA deductibilă.

În drept, în ceea ce privește reglementarea sistemului TVA la încasare, până în 31.12.2015, este aplicabilă Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(...)(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a), exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare. (...)

ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

(1¹) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.”

Începând cu anul 2016 devin aplicabile dispozițiile Legii 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 282, alin. (3) stipulează:

*„Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a), **exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare. Sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare**”.*

Potrivit prevederilor art. 297, alin. (2) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„**Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor 282, alin. (3) - (8) din Legea 227/2015) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/ prestatorului său.**”*

Din normele legale mai sus enunțate, rezultă că aplicarea sistemului „TVA la încasare” reprezintă o **excepție** a sistemului general de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, drepturile și obligațiile părților implicate într-o tranzacție în care una dintre părți sau ambele părți aplică sistemul „TVA la încasare” având un caracter particular.

Astfel, art. 134² alin. (3)-(8), art. 145 alin. (1[^]1) din Vechiul Cod fiscal, respectiv art. 282, art. 297 alin. (2) din Noul Cod fiscal, sunt deosebit de importante, oferind o imagine completă a drepturilor și obligațiilor care revin persoanelor care aplică TVA la încasare și celor care fac achiziții de la aceste persoane.

Prevederile art 145 alin. (1[^]1) din Vechiul Cod fiscal, respectiv art. 297 alin. (2) Noul Cod fiscal, **amână deducerea TVA** pentru achizițiile efectuate de orice contribuabil de la un contribuabil care aplică TVA la încasare, până la momentul plății totale sau parțiale a facturii.

Având în vedere că pentru a deduce TVA este necesară **plata facturii**, normele de aplicare a Codului fiscal (ambele forme) tratează în detaliu documentele pe baza cărora se va considera că plata a fost efectuată în funcție de modalitățile de plată, respectiv plata prin bancă, compensarea, cesiunea de creanțe, utilizarea instrumentelor de plată de tip cambie, cec, bilet la ordin.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta X SRL (în perioada verificată neaplicând sistemul „TVA la încasare”) a efectuat achiziții de la persoane care au aplicat sistemul „TVA la încasare”. Astfel, conform evidenței sale contabile, în data de 31.08.2018, în debitul contului 442.08 (TVA neexigibilă) era înregistrată suma de ... lei.

Conform stării de fapt fiscale constatată de organele de inspecție fiscală, pentru o parte din această sumă, reprezentând TVA neexigibilă, a intervenit prescripția, din RIF nr. F-TM ... /25.08.2021, rezultând că nu au fost întreprinse demersuri pentru recuperarea sumelor într-un interval de trei ani de la data emiterii facturilor. Ori, **la scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plata sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora**, conform punctului 328 din reglementările contabile aprobate prin OMFP 1802/2014 - petenta nedepunând nici în procedura administrativă de soluționare a contestației vreun mijloc de probă în acest sens.

Într-adevăr, așa cum se reține și în contestația formulată, termenul de prescripție în dreptul comun în materie este în general 3 ani, însă în examinarea împlinirii termenului de prescripție, se impune analizarea contractelor încheiate între părți și stabilirea momentului de la care începe să curgă termenul de prescripție, precum și verificarea existenței unor evenimente care să fi întrerupt termenul de prescripție - analiză la care nu se face nicio referire cu ocazia formulării contestației.

Însă având în vedere faptul că **în cauză se face o analiză a posibilității exercitării dreptului de deducere a TVA exercitat de petentă urmare a achizițiilor de prestări servicii de la furnizori**

care au aplicat sistemul TVA la încasare, organul de soluționare va avea în vedere strict această stare de fapt, respectiv consecințele fiscale și contabile, care decurg din aceasta.

La împlinirea termenului de prescripție pentru solicitarea sumei, începând cu data de 28.02.2018 și până la data de 30.09.2020, pentru sumele pentru care a intervenit prescripția dreptului la încasare, petenta X SRL a întocmit Decizii pentru scoaterea din evidența contabilă a obligațiilor către furnizori, procedând, concomitent și la exercitarea dreptului de deducere a TVA neachitată către furnizorii care aplicau sistemul TVA la încasare.

Din punct de vedere fiscal, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține ca exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, iar faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege.

Se reține că, **prin excepție, exigibilitatea taxei intervine la data încasării** contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii în cazul persoanelor care au optat pentru aplicarea sistemului TVA la încasare.

Totodată, **dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare** conform prevederilor 282, alin. (3) - (8) din Legea 227/2015) **este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/ prestatorului său.**

Din punct de vedere contabil, sunt incidente prevederile OMFP 1802/2014, care stipulează:

„Veniturile din exploatare

435. - (1) **Veniturile din exploatare cuprind:**

(...) e) **alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.**

GRUPA 40 "FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE"

Din grupa 40 "Furnizori și conturi asimilate" fac parte:

Contul 401 "Furnizori"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența datoriilor și a decontărilor în relațiile cu furnizorii, alții decât entitățile afiliate, entitățile asociate și entitățile controlate în comun, pentru aprovizionările de bunuri sau serviciile prestate.

Contul 401 "Furnizori" este un cont de pasiv. (...)

În debitul contului 401 "Furnizori" se înregistrează: (...)

- **datorii prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758);**

Contul 758 "Alte venituri din exploatare"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare.

În creditul contului 758 "Alte venituri din exploatare" se înregistrează: (...)

- **sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii față de furnizori, creditori diverși, acționari/asociați (401, 404, 462, 455, 457 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele respective);"**

Astfel, potrivit reglementărilor contabile în vigoare, aprobate prin OMFP 1802/2014, anularea unei datorii se evidențiază în contabilitate prin recunoașterea unui venit:

401 = 7588.

Învederăm faptul că anularea unei datorii nu este o operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA, raportat la art. 268 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare la data întocmirii Deciziilor pentru scoaterea din evidența contabilă a obligațiilor către furnizori), care stipulează că:

„ART. 268 - Operațiuni impozabile

(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care **îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o **livrare de bunuri sau o prestare de servicii**, în sfera taxei, efectuate **cu plată**;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre **activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2)**.”,

nefiind o livrare de bun sau o prestare de serviciu, motiv pentru care operațiunea de anulare a unor datorii prescrise nu reprezintă o operațiune impozabilă în sfera taxei pe valoarea adăugată.

Cu toate acestea, deoarece furnizorul respectiv a fost înregistrat cu TVA la încasare, trebuie închis soldul evidențiat ca tva neexigibilă aferentă sumei care nu se va mai achita, prin înregistrarea:

4426 = 4428/analitic

635 = 4426

Suma evidențiată în cont 4426 nu reprezintă TVA de dedus.

În concluzie, în momentul anulării unei datorii, se recunoaște în contabilitate un venit, în baza deciziei administratorului, venit impozabil, iar **operațiunea nu este în sfera TVA**, pretenția petentei de a exercita dreptul de deducere pentru suma de ... lei fiind în afara cadrului legal.

Întreaga motivare din contestația formulată, respectiv invocarea temeiurilor de drept aplicabile, în opinia petentei, pentru aceste operațiuni impozabile ca fiind, prevederile 282 alin. (1) și art. 297 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv:

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

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

ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

fac abstracție de însăși esența stării de fapt - achizițiile în cauză, în legătură cu care pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, or așa cum s-a arătat în cele ce preced, legiuitorul a instituit în cazul aplicării sistemului TVA la încasare, o excepție în sensul în care **exigibilitatea taxei intervine la data încasării** contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii în cazul persoanelor care au optat pentru aplicarea sistemului TVA la încasare.

Tot în regim derogatoriu este și exercitarea **dreptului de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă, care este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său** - a se observa claritatea normei legale, în sensul în care plata se face furnizorului

SAU prestorului.

Modalitatea de înregistrare în contabilitate, efectuată de petentă, nu poate să combată o normă legală pe care legiuitorul a înțeles să o instituie. Sistemul TVA la încasare este un sistem care constă în amânarea atât a plății, cât și a deducerii TVA până la data încasării clienților și plății furnizorilor, contribuabilii având drepturile și obligațiile care decurg din reglementările legale din acest domeniu (sistemul de TVA la încasare), neputând aplica reglementările din sistemul general al TVA, în considerarea principiului general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*. Principiul neutralității de care se prevalează petenta, nu poate fi aplicat în cazul sistemului TVA la încasare, peste regulile instituite de legiuitor, ca o excepție de la sistemul general al TVA.

De altfel, învederăm că în considerarea Directivei 2006/112/CE, care referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene, rezultă că statele membre **pot impune** limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA în cazul sistemului TVA la încasare, analizat și în cuprinsul prezentei decizii.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că în materia taxei pe valoarea adăugată, 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, fiind **obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** - în cazul sistemului TVA la încasare trebuind demonstrată plata contravalorii serviciilor achiziționate, plată care însă nu a fost efectuată de petentă către furnizorii săi.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și faptul că argumentele contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în speță se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

și se va respinge ca **neîntemeiată** contestația formulată de către Societatea X SRL cu privire la TVA în sumă de ... lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /25.08.2021 emisă de AJFP Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice Contribuabili Mijlocii 2 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /25.08.2021.

*

*

*

În ceea ce privește Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... /25.08.2021, se reține că raportul de inspecție fiscală nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscală, motiv pentru care s-a soluționat contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.F-TM ... /25.08.2021.

*
* *

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

D E C I D E :

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **Societatea X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM ... /25.08.2021, emisă de AJFP Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice Contribuabili Mijlocii 2 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ... /25.08.2021, pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea Societatea X SRL,
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,