

DECIZIA NR. 1984/2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L.- în reorganizare, din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 22909/01.08.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. 4083/01.08.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 22909/01.08.2018, asupra contestației formulate de S.C. X S.R.L., C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/1008/1994, având domiciliul fiscal în mun. X, str. L, nr. 217, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 45728/19.07.2018, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.05.2018, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.05.2018 și are ca obiect **suma totală de X lei**, din care X1 lei TVA suplimentară de plată și X2 lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care contribuabilul a semnat pentru primirea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.05.2018, respectiv data de **07.06.2018**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la organul fiscal, respectiv data de **19.07.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de A.J.F.P. X pe contestația în original.

Contestația a fost formulată prin administratorul special al S.C. X S.R.L., d-na UG și este semnată în original.

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 învestită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/25.05.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/25.05.2018, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestui act administrativ fiscal cu privire la suma totală de X lei, din care X1 lei TVA suplimentară de plată și X2 lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

A) Aspecte de procedură

Societatea susține că organele de control au procedat la emiterea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală fără respectarea dispozițiilor art. 12 din Codul de Procedură fiscală și că prin modalitatea în care au fost întocmite aceste acte, organele de inspecție fiscală nu au făcut nici aplicarea prevederilor art. 13 alin. (6) și ale art. 14 din același act normativ.

În acest sens societatea susține că achizita de mărfuri/prestări de servicii SUNT DOVEDITE cu facturi, contracte/comenzi și consideră că aceste documente justificative conduc la interpretarea prevederilor legale în favoarea contribuabilului/plătitorului.

Contestatarea menționează că în perioada iulie 2014- 31.12.2017, nu a fost atenționată că nu a depus Declarația 311.

B) Pe fond

Cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată, în prezentarea situației de fapt, societatea precizează următoarele:

- în perioada 2012-2017, societatea X S.R.L a desfășurat activități comerciale atât din postura de furnizor cât și de client, fiind înregistrate achiziții de bunuri și servicii necesare desfășurării normale a activității societății. Reprezentantul societății mai precizează că a achitat toate obligațiile de plată față de furnizorii săi;
- a îndeplinit măsura trasată de organele de control de refacere a jurnalelor de cumpărări și de vânzări pentru perioada 06.2015-10.2017, dar, în condițiile în care codul de TVA nu va fi acordat, nu poate avea posibilitatea deducerii TVA aferent intrărilor de mărfuri și servicii.

În dezvoltarea motivelor de drept societatea invocă prevederile art. 178 din Directiva 112/2006 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la [...] sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată, precum și hotărârile CJUE date în interpretarea prevederilor Directivei de TVA cu privire la dreptul de deducere, în Spețele Gabalfrisa Centralan Property, Kittel și Recolta Recycling, Mahageben și Dâvid, Rompelman, Ghent Coal Terminal, Dankowski, Lea Jorion, Uszodaepito, Ecotrade, Nidera Handelscompagnie.

Totodată, societatea consideră că decizia organelor fiscale de a nega dreptul de deducere a TVA contravine principiilor consacrate în materie fiscală în jurisprudența CJUE, respectiv principiul neutralității TVA și principiului certitudinii și susține că organele de control au impus societății condiții suplimentare, neprevăzute de legislația europeană pentru justificarea dreptului de deducere a TVA.

Contestatară consideră că din punct de vedere a legislației în domeniul TVA, îndeplinește toate condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile primite de la furnizori, astfel că dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat din considerentele invocate de organul fiscal.

Cu privire la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, societatea afirmă că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că o parte din sumele ridicate din casierie reprezintă garanții lăsate de societate la dispoziția diverșilor furnizori, respectiv garanție chirie în cuantum de X3 lei și electrica Furnizare X4 lei. Contestatară mai precizează că și în situația în care restul avasurilor ridicate ar reprezenta dividende, având în vedere faptul că societatea este în reorganizare, în conformitate cu prevederile Legii insolvenței 85/2006, sub incidența căreia își desfășoară activitatea, este imposibilă repartizarea de dividende.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.05.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de X lei, din care X1 lei TVA și X2 lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, perioada verificată fiind 01.12.2012-31.12.2017.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.05.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.05.2018 contestată, societatea a fost plătitoare de TVA până la data de 18.06.2014.

SC X SRL are ca principal obiect de activitate declarat „Hoteluri și alte facilități de cazare similare” cod CAEN 5510 iar în perioada decembrie 2012- decembrie 2017 a desfășurat activitate de prestări servicii de clătitoare.

Din analiza documentelor financiar- contabile puse la dispoziție de societate, inspectorii fiscali au constatat următoarele deficiențe:

1) În luna mai 2013, când era înregistrată în scopuri de TVA, SC X SRL a dedus TVA în sumă de X5 lei aferentă achiziției unor bunuri care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, astfel că în baza prevederilor art. 145, alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA în sumă de **X5 lei** a fost respinsă la deducere.

2) Organele de control au constatat că deși în data de 18.06.2014, societății X SRL i-a fost comunicată Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA nr.

310355/16.06.2014, prin care a fost înștiințată că i-a fost anulat codul de TVA în baza prevederilor art. 153 alin. (9) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după această dată societatea nemaidepunând deconturi de TVA, societatea nu a efectuat ajustarea taxei deductibile aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe aflate în stoc.

Drept urmare, în baza dispozițiilor art. 148 alin. (1) din același act normativ, în urma inspecției echipa de control a determinat TVA ajustată în favoarea statului în sumă de **X6 lei**.

3) În urma verificărilor s-a constatat că pentru veniturile înregistrate din activitatea desfășurată după data anulării codului de înregistrare în scopuri de TVA (01.07.2014-31.12.2017), societatea nu a colectat TVA și nu a depus formularul 311 prin care să declare lunar TVA colectată aferentă veniturilor realizate.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 11 alin. (1[^]3), coroborate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, preluate la art. 11 alin. (8) și la art. 291 alin. (1) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, aferent veniturilor înregistrate în evidența contabilă, organele de control au colectat TVA în sumă totală de **X7 lei**.

4) Echipa de inspecție fiscală a colectat TVA suplimentară în sumă totală de **X8 lei**, aferentă bazei impozabile evidențiată în facturi de livrare dar pe care societatea nu le-a înregistrat în evidența contabilă, în valoare totală de X9 lei.

Urmare a verificărilor efectuate, pentru deficiențele descrise anterior la punctele de la 1) la 4), echipa de control a stabilit în sarcina societății obligația de plată a TVA în sumă totală de **X1 lei** (X5+ X6+ X7+ X8 lei).

5) Cu prilejul inspecției fiscale, organele de control au constatat că la data de 31.12.2017 soldul contului 461 „Debitori diverși” este în sumă de X10 lei. Conform explicațiilor scrise date de reprezentanta societății, acest sold se compune din garanții în sumă de X11 lei iar diferența „*reprezintă avansuri ridicate de subsemnata dat fiind faptul ca societatea este în reorganizare sunt în imposibilitatea repartizării pe dividende. Avansurile ridicate se vor deconta pe măsura ridicării de dividende*”.

Având în vedere cele precizate în nota explicativă, suma totală de X12 lei (X10-X11 lei) ridicată de către administratorul societății, d-na UG, din casieria societății, în perioada 2014-2017 a fost asimilată din punct de vedere fiscal dividendelor net, și a fost stabilit suplimentar de plată un impozit pe dividende în sumă de X2 lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) Aspecte de procedură

Referitor la susținerea petentei că organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere și Raportul de inspecție cu încălcarea dispozițiilor art. 12 alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală, conform căroră:

- art. 12 alin. (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

„(3) *Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.*

(4) *Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.*”

organul de soluționare reține că societatea nu precizează ce drepturi consideră că nu i-au fost respectate de către echipa de inspecție fiscală și nici nu prezintă dovezi în susținere, deși în conformitate cu prevederile art. 249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 249 *Sarcina probei*

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

Totodată, din documentele care alcătuiesc dosarul contestației, se constată că societatea nu a respectat prevederile legale aplicabile persoanelor juridice căroră li s-a anulat codul de

înregistrare în scopuri de TVA, fapt care a dus, ca urmare a controlului, la stabilirea de obligații fiscale suplimentare, buna-credință a contribuabilului nefiind adusă în discuție în speță.

În ceea ce privește obligația organelor de control de a pune în aplicare dispozițiile art. 13 alin. (6) din Legea 207/2015, care prevede că:

„(6) Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1) - (5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului.”

se reține că modul în care se gestionează taxa pe valoarea adăugată colectată/deductibilă de către persoanele juridice cărora li s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, este foarte clar și explicit prevăzut de Codul fiscal, prevederea legală nefiind neclară, la art. 11 alin. (1[^]3) din Legea 571/2003 fiind statuat că:

„(1[^]3) Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate”.

Astfel, faptul că societatea deține documente justificative pentru achizițiile efectuate, nu este suficient pentru exercitarea dreptului de deducere, dispozițiile legale nelăsând loc de interpretări, aspect care va fi prezentat pe larg la analiza pe fond a contestației.

Contrar susținerilor petentei că echipa de control nu a respectat dispozițiile art. 14 din Legea 207/2015, conform cărora:

„(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

*(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță **cu realitatea lor economică**, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.*

(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.”

În exercitarea atribuțiilor sale, echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea exercitării dreptului de deducere a TVA din perspectiva conținutului economic al operațiunilor și al deținerii calității de persoană impozabilă d.p.d.v. al TVA de către petentă. Se reține că echipa de control a dat aplicare prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, potrivit căruia:

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

și și-a fundamentat concluziile pe prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare de la 01.01.2016. De altfel, se mai reține că în susținerea afirmației sale petenta nu precizează care ar fi acele prevederi legale, altele decât cele din legislația fiscală, pe care echipa de inspecție fiscală și-ar fi fundamentat concluziile.

În ceea ce privește faptul că nu a fost atenționată că nu a depus Declarațiile 311 în perioada iulie 2014-31.12.2017, societatea nu precizează prevederea legală care obligă inspectorii fiscali la un atare mod de acțiune. În drept, se reține că în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (9) din Legea 571/2003, *„(9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol”,* măsura producând efecte *„de la data comunicării deciziei de anulare”.*

În speță, petenta a luat la cunoștință la data de 18.06.2014, prin confirmarea primirii *Deciziei privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA nr. 310355/16.06.2014*, de faptul că i s-a anulat codul de TVA și de cauzele care au condus la această anulare și avea obligația să se conformeze prevederilor legale aplicabile în această situație.

Având în vedere cele mai sus menționate, se reține că susținerile petentei cu privire la încălcarea dispozițiilor Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală nu sunt întemeiate și nici motivate și se va proceda la analiza pe fond a contestației.

B) Aspecte de fond

III.1. Referitor la TVA respinsă la deducere în sumă de X5 lei și la TVA deductibilă ajustată în favoarea statului în sumă de X6 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au respins la deducere TVA, respectiv dacă în mod legal organele de control au ajustat dreptul de deducere a TVA pentru achiziții efectuate înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA, aflate în stoc la data anulării codului, în condițiile în care motivațiile contestatorului nu sunt de natură să modifice cuantumul obligației de plată stabilite prin actul administrativ fiscal contestat.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală F-X/25.05.2018 organele de control au constatat că în luna mai 2013 societatea a dedus TVA în sumă totală de X5 lei, aferentă achiziției unor bunuri care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile. Drept urmare, în baza prevederilor art. 145, alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA în sumă de **X5 lei** a fost respinsă la deducere.

Totodată, organele de control au constatat că societatea nu a efectuat ajustarea taxei deductibile aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe în stoc la data de 18.06.2014, când prin *Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA nr. 310355/16.06.2014*, i-a fost anulat codul de TVA în baza prevederilor art. 153 alin. (9) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind încălcate prevederile art. 148 alin. (1) din același act normativ. În urma inspecției echipa de control a determinat TVA ajustată în favoarea statului în sumă de **X6 lei**.

În contestația formulată societatea nu aduce motivații individual pentru fiecare deficiență care a dus la stabilirea taxei suplimentare de plată ca urmare a inspecției fiscale, dar susține că „în perioada menționată s-au înregistrat achiziții de bunuri și servicii conform facturilor emise de furnizori, toate sumele evidențiate în contabilitatea societății fiind necesare desfășurării normale a activității societății”.

În drept, referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei de către o persoană înregistrată în scopuri de TVA, potrivit art. 145 alin. (1) și (2) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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. 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;

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

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

Conform prevederilor legale mai sus citate, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei, aceasta are obligația **să justifice că**

bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării **în folosul operațiunilor sale taxabile și că serviciile au fost prestate în beneficiul său**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**

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.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite cumulativ cele două condiții, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Organul de soluționare a contestației mai reține că simpla achiziție a unui bun pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării acestuia în beneficiul său, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În cauză, în luna mai 2013 societatea a înregistrat în evidențele financiar- contabile TVA deductibilă în sumă de X5 lei aferentă achiziției următoarelor bunuri de la SC E SA: saltea, comodă TV, pat Florența, ramă oglindă, dar nici la control și nici în procedura contestației nu a justificat utilizarea acestora în scopul activității taxabile desfășurate.

În susținerea contestației petenta precizează că toate bunurile au fost utilizate pentru desfășurarea în bune condiții a activității societății și că deține facturi care îndeplinesc condițiile de formă prevăzute de legislația fiscală, dar nu precizează unde au fost utilizate bunurile, în condițiile în care a desfășurat în perioada verificată activități de „clătitărie”.

În drept, referitor la ajustarea taxei deduse, conform celor precizate de către inspectorii fiscali în Raportul de inspecție fiscală F-X/25.05.2018, se reține că la data de 18.06.2014 societății i-a fost anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (9) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

„art. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

[...]

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

[...]

*c) dacă asociații/administratorii persoanei impozabile sau persoana impozabilă însăși au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001*3) privind organizarea și funcționarea cazierului fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de la data comunicării deciziei de anulare de către organele fiscale competente. Prin excepție, în cazul societăților reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se dispune anularea înregistrării persoanei în scopuri de TVA dacă:*

*1. administratorii și/sau persoana impozabilă însăși, în cazul societăților pe acțiuni sau în comandită pe acțiuni, au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001*3), republicată, cu modificările și completările ulterioare;*

*2. asociații majoritari sau, după caz, asociatul unic și/sau administratorii și/sau persoana impozabilă însăși, în cazul altor societăți decât cele menționate la pct. 1, au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001*3), republicată, cu modificările și completările ulterioare;”*

Drept urmare, societatea trebuia să efectueze ajustarea taxei deduse pentru bunurile nelivrate/serviciile neutilizate, aflate în stoc la data anulării codului de TVA, devenind incidente prevederile art. 148 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

„Art. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

- a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;
- b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;
- c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.”

coroborat cu dispozițiile Normelor date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004:

„53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal.

[...]

(6) În baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:

- a) modificări legislative;
- b) modificări ale obiectului de activitate;
- c) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere. Se includ în această categorie și vehiculele pentru care nu a fost limitat dreptul de deducere conform art. 145¹, în situația în care are loc o modificare de destinație, respectiv sunt utilizate pentru activități care impun limitarea dreptului de deducere la 50%, conform art. 145¹ din Codul fiscal;

(7) În situațiile prevăzute la alin. (6), taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, activelor corporale fixe în curs de execuție, achiziționate de persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât achizițiile intracomunitare de bunuri, importurile și achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2) - (6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160 din Codul fiscal, precum și cele achiziționate de beneficiari de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât cele prevăzute la art. 134² alin. (6) din Codul fiscal, se ajustează la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea, pentru taxa deductibilă, respectiv pentru taxa care a fost plătită furnizorului/prestatorului, iar în cazul activelor corporale fixe se aplică și prevederile alin. (14). În situația în care la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea nu a fost achitată integral taxa aferentă achiziției, pe măsură ce se plătește diferența de taxă, persoana impozabilă nu își exercită dreptul de deducere a taxei respective cu excepția situației în care la data plății bunurile/serviciile sunt utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere a taxei.

[...]

(8) În cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de organele fiscale competente, conform art. 153 alin. (9) lit. a) - e) din Codul fiscal, se consideră că activele corporale fixe, care nu sunt amortizate integral, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, sunt alocate pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA unei activități fără drept de deducere, fiind obligatorie ajustarea taxei conform art. 148 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal pentru valoarea rămasă neamortizată. Ajustarea se efectuează în funcție de cota de taxă în vigoare la data achiziției

activului corporal fix. Ajustarea va fi reflectată în ultimul decont de taxă depus înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile. În cazul în care nu a evidențiat corect sau nu a efectuat ajustările de taxă prevăzute, persoana impozabilă va declara și va plăti sumele rezultate din ajustarea taxei, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. După înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, persoanele impozabile pot ajusta, în conformitate cu prevederile alin. (2) lit. b), taxa aferentă activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital potrivit art. 149 din Codul fiscal, pentru valoarea rămasă neamortizată, inclusiv în situația în care acestea au fost livrate în regim de taxare în perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, în cadrul procedurii de executare silită. Ajustarea va fi reflectată în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior. Prevederile alin. (3) și (7) se aplică corespunzător.”

Astfel, conform dispozițiilor legale anterior citate, persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere. Totodată, se prevede că persoanele impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată sunt obligate să efectueze ajustarea taxei deductibile pentru bunurile aflate în stoc, întrucât se consideră că bunurile sunt utilizate pentru desfășurarea unei activități fără drept de deducere, în caz contrar organele de inspecție fiscală având dreptul să stabilească ajustările și să pretindă plata taxei rezultate. Taxa ajustată se evidențiază în ultimul decont de taxă depus înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA.

Organul de soluționare reține că echipa de control a constatat cu prilejul verificărilor efectuate că la data de 18.06.2014, SC X SRL deținea în stoc materii prime, mărfuri și imobilizări corporale în curs, după cum urmează:

- în contul 301 erau evidențiate „Materii prime” în valoare de x13 lei, pentru care petenta a dedus TVA în sumă de x15 lei;
- în contul 371 erau evidențiate „Mărfuri” în valoare de x14 lei, pentru care a dedus TVA în sumă de x16 lei;
- în contul 231 erau evidențiate „Imobilizări corporale în curs” în valoare de X17 lei, pentru care a dedus TVA în sumă de X18 lei.

Se mai reține că societatea nu a procedat la ajustarea taxei deduse inițial pentru bunurile aflate în stoc la data anulării codului de TVA deși, conform prevederilor legale incidente, bunurile/serviciile pentru care a dedus anterior TVA în sumă totală de X19 lei (x15+ x16+ X18 lei), urmau să fie alocate pentru efectuarea de operațiuni fără drept de deducere.

Petenta face trimitere în contestație la prevederile art. 178 din Directiva 2006/2012 care prevede că:

„Articolul 178

Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;”

și la deciziile CJUE date în interpretarea acestei directive cu privire la dreptul de deducere, prin care s-a statuat că:

- Dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat- Cauzele Gabalfrisa Centralan Property, Kittel si Recolta Recycling, Mahageben si David;
- Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea perfectă a taxării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA- Cauzele Rompelman, Ghent Coal Terminal, Dankowski;

- principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferenta intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile- Cauzele Uszodaepito, Nidera Handelscompagnie, Ecotrade

Organul de soluționare reține că jurisprudența comunitară invocată de petentă nu este incidentă în speță având în vedere că TVA în sumă de X5 lei a fost respinsă la deducere deoarece societatea nu a demonstrat îndeplinirea cerințelor de fond și nu pentru deficiențe de formă, iar pentru TVA în sumă de X6 lei, aferentă bunurilor/serviciilor în stoc la data anulării codului de TVA, nu este îndeplinită condiția ca persoana să fie impozabilă din punct de vedere al TVA.

Astfel, în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei în perioada în care societatea avea cod valid de TVA, se reține că 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 (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, așa cum însuși petenta precizează, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre), și recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și la paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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), condiție care nu a fost îndeplinită de petentă nici la control și nici în susținerea contestației.

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în urma controlului în sumă de X6 lei, se reține că nu are la bază constatări privind neîndeplinirea condiției de formă, ci pentru că achizițiile au fost destinate desfășurării de operațiuni de către o persoană a cărei cod de TVA a fost anulat și care, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1³) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate.

Astfel, având în vedere faptul că de la data de 18.06.2014 societății X SRL i-a fost anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, se constată că în mod legal organele de control au stabilit că societatea avea obligația ajustării taxei deduse inițial, pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate aflate în stoc, conform prevederilor art. 148 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, antecitat și au stabilit TVA suplimentară în sumă de X6 lei.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,* coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de X19 lei (X5+ X6 lei).

III.2. Referitor la TVA în sumă de X20 lei

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care

societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că pentru veniturile înregistrate din activitatea desfășurată după data anulării codului de înregistrare în scopuri de TVA (în perioada 01.07.2014- 31.12.2017), societatea nu a colectat TVA și nu a depus formularul 311 prin care să declare lunar TVA colectată aferentă veniturilor realizate, fiind încălcate prevederile art. 11 alin. (1³) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1³) Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. Pentru achizițiile de bunuri și/sau de servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit titlului VI, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 156² deus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:

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

b) activelor corporale fixe, inclusiv bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la momentul înregistrării. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 149;

c) achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 134² alin. (2) lit. a) și b) înainte de data înregistrării și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată.”

Drept urmare, în baza prevederilor art. 11 alin. (1³), coroborate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, preluate la art. 11 alin. (8) și la art. 291 alin. (1) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, organele de control au colectat TVA în sumă totală de **X20 lei**.

Din documentele care alcătuiesc dosarul contestației, organul de soluționare reține că prin Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA nr. 310355/16.06.2014, contestatareii i-a fost anulat codul de TVA în baza prevederilor art. 153 alin. 9 lit. c) din Legea 571/2003 care stipulează:

„art. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

[...]

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

[...]

*c) dacă asociații/administratorii persoanei impozabile sau persoana impozabilă însăși au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001*3) privind organizarea și funcționarea cazierului fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de la data comunicării deciziei de anulare de către organele fiscale competente. Prin excepție, în cazul societăților reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se dispune anularea înregistrării persoanei în scopuri de TVA dacă:*

*1. administratorii și/sau persoana impozabilă însăși, în cazul societăților pe acțiuni sau în comandită pe acțiuni, au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001*3), republicată, cu modificările și completările ulterioare;*

2. *asociații majoritari sau, după caz, asociatul unic și/sau administratorii și/sau persoana impozabilă însăși, în cazul altor societăți decât cele menționate la pct. 1, au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001*3), republicată, cu modificările și completările ulterioare;*

Totodată, se reține că la art. 153 (9²) din același act normativ, legiuitorul a prevăzut următoarele:

„(9²) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Înscrisura în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării. Data anulării înregistrării în scopuri de TVA înscrisă în decizie este data prevăzută la art. 153 alin. (9). Anularea înregistrării în scopuri de TVA produce la furnizor/prestator efectele prevăzute la art. 11 alin. (1¹) și (1³) de la data prevăzută la art. 153 alin. (9) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art. 11 alin. (1²) și alin. (1⁴) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată.

În cauza analizată, organul de soluționare reține că prin contestația formulată, în mod eronat societatea susține că „*echipa de inspecție fiscală a refuzat deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată dedusă de societatea X SRL în sumă de X1 lei, aferentă operațiunilor derulate de subscrisa societate, motivând faptul că (...) nu avea drept de deducere*”, în condițiile în care din total TVA stabilită suplimentar prin decizia analizată în speță, suma de X20 lei, așa cum am arătat anterior, reprezintă în fapt TVA pe care societatea avea obligația să o colecteze pentru activitatea desfășurată după anularea codului de TVA. Se mai reține că prin contestația formulată, societatea nu aduce motivații în fapt și în drept cu privire la taxa colectată de către organele de control în baza art. 11 alin. (1³) din Legea 571/2003, antecitat, ci doar cu privire la dreptul de deducere a taxei.

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

“*art. 269 alin. (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

„*11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]*

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

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze motivele de fapt, motivele de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația, în caz contrar aceasta urmând a fi respinsă ca nemotivată. Mai mult, având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, se reține că “*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

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

„*art. 276 Soluționarea contestației*

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

dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul nr. 3741/2015, potrivit cărora :

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

Se reține că pentru acest capăt de cerere, deși societatea contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, nu a înțeles să-și motiveze în nici un fel contestația, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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

„art. 249 Sarcina probei

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

art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

În speță, se constată că prin contestația depusă contestatară nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care se îndreaptă împotriva TVA colectată de către organele de control aferent livrărilor efectuate în perioada în care avea codul de TVA anulat, **în sumă de X20 lei**, toate argumentele societății vizând taxa respinsă la deducere.

Astfel, având în vedere faptul că societatea nu aduce niciun argument de fapt și de drept pentru care nu ar fi avut obligația să colecteze **TVA în sumă de X20 lei**, și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”, urmează a fi respinsă ca nemotivată contestația societății pentru acest capăt de cerere.

III.3. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X2 lei.

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații,

este dacă SC X SRL datorează această obligație fiscală suplimentară, în condițiile în care baza impozabilă aferentă a diminuat disponibilitățile bănești ale societății iar motivațiile aduse nu sunt de natură să justifice că plățile au fost efectuate în interesul persoanei juridice.

În fapt, cu prilejul inspecției fiscale, organele de control au constatat că la data de 31.12.2017 soldul contului 461 „Debitori diverși” este în sumă de X10 lei. Pentru stabilirea situației de fapt fiscale, organele de control au solicitat societății să precizeze componența sumelor înregistrate în acest cont. În explicațiile scrise date de reprezentantul societății, acesta precizează că soldul contului 461 se compune din garanții în sumă de X11 lei iar diferența „reprezintă avansuri ridicate de subsemnata dat fiind faptul ca societatea este în reorganizare sunt în imposibilitatea repartizării pe dividende. Avansurile ridicate se vor deconta pe măsura ridicării de dividende”.

Având în vedere faptul că din explicațiile date și din documentele justificative prezentate a rezultat că suma de X12 lei reprezintă avansuri ridicate și nejustificate, organele de control au asimilat dividendelor sumele ridicate de reprezentanta societății din disponibilul în numerar al persoanei juridice și au determinat impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X2 lei.

În drept, pentru perioada până la 31.12.2015, în cauză sunt incidente prevederile art. 7 pct.12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:
„art. 7

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică, ce nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant.

Coroborat cu ale art. 67 alin. (1) din același act normativ:

“art. 67- Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.”

De la 01.01.2016 sunt incidente prevederile art. 7 punctul 11 și ale art. 97 alin. (7) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, conform căroră:

„art. 7 Definiții ale termenilor comuni

În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

11. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

- a) o distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;
- b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;
- c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;
- d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;
- e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;
- f) o distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la art. 32 și 33.

art. 97 Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(7) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuire în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

În speță se reține că însăși petenta afirmă că sumele pe care le-a ridicat din casierie „reprezintă avansuri ridicate de subsemnata dat fiind faptul că societatea este în reorganizare sunt în imposibilitatea repartizării pe dividende. Avansurile ridicate se vor deconta pe măsura ridicării de dividende”, reprezentanta societății confirmând că sumele nu au fost ridicate în interesul persoanei juridice, ci în interes propriu, astfel că este justificată concluzia echipei de control că petenta a ridicat avansuri din dividende și că a utilizat această metodă pentru a disimula repartizarea de dividende în perioada în care societatea se afla în reorganizare.

Drept urmare, aceste sume urmează regimul fiscal aplicabil dividendelor, prevăzut la art. 67 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citat, respectiv la art. 97 alin. (7) din Legea 227/2015. Cu alte cuvinte, sunt supuse impozitului pe veniturile din dividende în cota de 16%, respectiv 5% din suma acestora, obligația calculării și reținerii acestui impozit revenind persoanelor juridice la data plății sumelor respective către asociați, iar scadența de plată a impozitului este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata veniturilor.

Referitor la susținerea petentei din contestație, cum că organele de inspecție fiscală nu ar fi avut în vedere faptul că o parte din sumele ridicate din casierie reprezintă garanții lăsate de societate la dispoziția diversior furnizori, respectiv garanție chirie în cuantum de X3 lei și electrica Furnizare X4 lei, organul de soluționare reține că aceasta este neîntemeiată, având în vedere că pentru calculul impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, organele de control au avut în vedere dividende nete în sumă de X12 lei, calculate astfel:

$X10 \text{ lei sold total cont } 461 - X11 \text{ lei garanții} = X12 \text{ lei}$

În ceea ce privește afirmația contestatarii că având în vedere faptul că societatea este în reorganizare, în conformitate cu prevederile Legii insolvenței 85/2006, sub incidența căreia își desfășoară activitatea, este imposibilă repartizarea de dividende, organul de soluționare reține că în virtutea atribuțiilor ce le revin în aplicarea prevederilor Codului de procedură fiscală aprobat prin Legea 207/2015, organele de inspecție fiscală procedează la:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să

adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

c) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*

d) *verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

[...]

i) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;”*

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organul fiscal este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, în scopul efectuării inspecției fiscale trebuind să procedeze la verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului, verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului, stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Se reține că în cauza analizată, deși ea însăși afirmă că „dat fiind faptul că societatea este în reorganizare sunt în imposibilitatea repartizării pe dividende”, reprezentanta societății a ridicat din casierie avansuri în numerar, pe care susține că le va restitui pe măsura repartizării de dividende, astfel că, în ciuda faptului că sumele au fost înregistrate într-un alt cont decât cel de dividende, acestea reprezintă în fapt avansuri din dividende, pentru care avea din punct de vedere fiscal obligația calculării, reținerii și virării la bugetul de stat a impozitului aferent.

Având în vedere cele mai sus menționate și prevederile legale antecitate, deoarece societatea contestatară recunoaște că suma de X12 lei a fost ridicată de administratorul/asociatul societății pentru interes personal, în mod legal organele de control au calculat o bază impozabilă suplimentară aferentă impozitului pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **X21 lei pentru perioada 2014-2015** (X22 lei reprezentând suma netă de care s-a dispus în mod nejustificat x 100/84 lei) și **X23 lei pentru anul 2017** (X24 lei reprezentând suma netă de care s-a dispus în mod nejustificat x 100/95 lei), stabilind suplimentar de plată în sarcina SC X SRL un impozit pe veniturile din dividende în sumă de **X2 lei** (X21x16%+ X23x5%).

Drept urmare, având în vedere cele anterior precizate și prevederile legale incidente în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende în sumă de X2 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art.

D E C I D E:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.05.2018, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **X25 lei, din care:**

- X19 lei TVA;
- X2 lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.05.2018, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru **TVA în sumă de X20 lei.**

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.