



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 1



Str. Gheorghe Lazăr nr. 9B,
300081, Timișoara
Tel : +0256 243947
Fax : +0256 243948
e-mail : RelatiiR.Publice.TM@anaf.ro.

DECIZIA NR. 3047/28.02.2018
privind soluționarea contestației formulate de **SC x SRL**,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr. x

Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de AJFP x – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 prin adresa nr.x, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x, asupra contestației formulate de SC x SRL, CUI RO x, cu sediul în x, str.x, nr.x, spațiul nr.x, jud.x și înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului sub nr. x.

SC x SRL prin contestația înregistrată la A.J.F.P. x sub nr.x se îndreaptă împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.x privind TVA, pentru perioada 01.10.2016-31.05.2017.

În aplicarea prevederilor pct.5.4 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației, prin adresa nr. x, a solicitat contestatoarei completări în ceea ce privește obiectul contestației, respectiv să precizeze dacă înțelege să conteste și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x

Prin adresa nr.x, înregistrată la A.J.F.P. x sub nr. x și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x, SC x SRL comunică faptul că, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, pentru suma de **x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se va investi, după verificarea în totalitate a condițiilor de procedură, cu soluționarea contestației formulată de SC x SRL, pentru suma x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Contestația este depusă în termenul legal, prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ fiscal a fost comunicat societății în data de **13.09.2017**, potrivit semnăturii olografice de pe adresa nr.x de înaintare a deciziei de impunere contestată, aflată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la A.J.F.P. x, respectiv **13.09.2017** sub nr.x, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269 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 SC x SRL contestă respingerea ca neîntemeiată a sumei de x lei reprezentând TVA de rambursat, sumă respinsă ca înscrisă eronat în decontul lunii mai 2017.

Contestatoarea consideră că suma de x lei este înscrisă corect în decont conform prevederilor Ordinului 588/01.02.2016. De asemenea, precizează că această sumă a mai făcut obiectul unei cereri de TVA, soluționată în raportul x, la acea dată fiind respinsă întrucât factura a fost eronat întocmită.

Ulterior, arată că s-a cerut punctul de vedere al ANAF x - Biroul asistență contribuabili, iar prin adresa x se precizează că factura nr.x este corect întocmită conform prevederilor Legii nr.85/2014, iar beneficiarul are drept de deducere a TVA.

Întrucât suma cerută nu a depășit termenul de prescripție, contestatoarea solicită plata sumei de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr.x emisă de SC x SRL, CIF x (în faliment) prin lichidator judiciar SC x SRL, CIF x, constând în teren și construcții zootehnice în suprafață de x mp conform CF x, număr cadastral x în valoare de x lei fără TVA.

De asemenea, arată că potrivit Legii nr.85/2014 beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoanele stabilite în România după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii de la persoanele impozabile aflate în procedura falimentului.

La contestația formulată, societatea a anexat:

- extras x;
- factura nr.x;

- decizia de impunere nr.x;
- adresa AJFP x asistență contribuabili nr.x, ;
- carte de identitate administrator/asociat.

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de către contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.x în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr. x.

Inspecția a avut ca obiect soluționarea Decontului de TVA înregistrat sub nr.x din 23.06.2017, aferent lunii mai 2017, pentru soldul negativ de taxă în sumă de x lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înscris în decontul de TVA deductibilă în sumă totală de x lei, din care suma de x lei, reprezintă TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate în perioada 01.10.2016-31.05.2017 și suma de x lei este aferentă unei achiziții efectuată în perioada anterioară prezentei inspecții fiscale și care a fost înscrisă la 32 “Regularizări taxa dedusă” din decontul lunii mai 2017.

Referitor la TVA deductibilă în sumă de x lei aferentă achizițiilor efectuate în perioada 01.10.2016-31.05.2017, organele de inspecție fiscală precizează că provine în principal din:

- TVA aferentă lucrărilor agricole facturate cu TVA, de furnizorul SC x SRL, CIF RO x;

- TVA aferentă achiziției de sămânță rapiță și a aplicării taxării inverse aferente achiziției de sămânța floarea-soarelui efectuată de la SC x SRL, CIF x;

- TVA aferentă achizițiilor de îngrășăminte, erbicid, insecticid înregistrate de la SC x SRL, CIF RO x;

- TVA aferentă achiziției unei cisterne pentru motorina, în baza facturii emise de SC xSRL, CIF RO x;

- TVA aferentă unor prestări servicii întocmire proiect FEADR „dotare fermă vegetală cu mașini și utilaje agricole”, pentru elaborarea studiului de piața, evaluare, întocmire studiu fezabilitate, de către prestatorul SC x SRL, CIF x, în baza contractului încheiat între părți, nr. x.

Referitor la TVA deductibilă în sumă de x lei aferentă unei achiziții efectuată în perioada anterioară inspecției fiscale (luna august 2016) înscrisa la 32 “Regularizări taxa dedusă” din decontul lunii mai 2017, organele de inspecție fiscală au consemnat că societatea a prezentat în justificarea înscrierii acestei sume la rândul de regularizări următoarele documente:

- factura nr.x emisă de SC x SRL, CIF x (în faliment) prin lichidator judiciar SC x SRL CIF x, în care consemnează vânzarea unui bun imobil constând în: teren și construcții zootehnice, situate în x, inclusiv terenul în suprafață de x mp conform CF

x, în valoare de x lei și x lei TVA;

- adresa nr.x din data de 19.06.2017 prin care lichidatorul judiciar SC xSRL transmite societății opinia emisă de AJFP x, Biroul Asistentă pentru Contribuabili.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit raportului de inspecție fiscală nr. x care a avut ca obiect soluționarea soldului sumei negative de TVA înscrise în decontul de TVA cu opțiune de rambursare întocmit și depus la organul fiscal pentru luna septembrie 2016, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestei achiziții în luna august 2016 și această sumă a fost respinsă la rambursare.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, constatările înscrise în decizia de impunere nr. x nu au fost contestate de societate.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de x lei a fost înscrisă eronat la rd.30 „Regularizări taxa dedusa” în decontul de TVA întocmit pentru luna mai 2017, întrucât această sumă a făcut obiectul inspecției fiscale precedente, neîncadrându-se în prevederile Ordinul nr.588/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", Anexa 2 la Ordinul nr.588/2016, respectiv conform Instrucțiunilor pentru completarea formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", art.323 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificării TVA deductibile și a întocmirii "Fisei de analiza a TVA deductibila" impusă de Metodologia de inspecție fiscală comunicată de A.N.A.F. sub nr. x, rezultă următoarea situație:

- TVA deductibila înregistrată de societate = x lei;
- Diferența TVA deductibila x lei;
- TVA deductibila acceptată de control = x lei.

Recapitulație TVA de rambursat pentru perioada 01.10.2016 – 31.05.2017:

TVA solicitată la rambursare prin Decont TVA nr. x x lei;
Diferențe TVA - x lei;
TVA cu drept de rambursare - x lei.

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

Cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, în condițiile în care această sumă reprezintă TVA aferentă achiziției efectuate în luna august 2016 și care a făcut obiectul unei verificări anterioare, materializată în decizia de

impunere nr.x, împotriva acesteia nefiind exercitată calea administrativă de atac prevăzută de titlu VIII din Codul de procedură fiscală.

În fapt, contestatoarea a înscris la rândul 32 „Regularizări taxă dedusă” în decontul de TVA întocmit pentru luna mai 2017, suma de x lei aferentă facturii nr.x emisă de SC x SRL, CIF x (în faliment) prin lichidator judiciar SC x SRL, CIF x, constând în teren și construcții zootehnice în suprafață de x în valoare de x lei și TVA în sumă de x lei.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de x lei a mai făcut obiectul unei cereri de rambursare a TVA pentru luna august 2016, sumă respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.x.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au admis la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, întrucât această sumă a fost înscrisă eronat ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă în decontul de TVA aferent lunii mai 2017.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Art.303-(7) Persoanele impozabile, înregistrate conform art.316, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. **Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare.[...]**”*

“Art. 323 - Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art.316 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

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

Potrivit Anexei 2 - Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) “Decont de taxă pe valoarea adăugată” din Ordinul nr. 588/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) “Decont de taxă pe valoarea adăugată”:

*“Rândul 30 - se evidențiază sumele rezultate din corectarea taxei deduse, conform art. 297 și art. 298 din Codul fiscal, în cazul persoanelor care efectuează numai operațiuni cu drept de deducere, sau art. 298 și art. 300 din Codul fiscal, în cazul persoanelor impozabile cu regim mixt, aferentă operațiunilor înscrise la rd. 22, 23, 24 și 25 din deconturile anterioare, ajustările prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, a căror exigibilitate este ulterioară datei de 1 ianuarie 2016, dar care au fost generate de operațiuni pentru care cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată a fost de 24% sau 9%, potrivit dispozițiilor art.282 alin.(9) și (10), după caz, din Codul fiscal, operațiuni pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, dar pentru care se aplică cota de 24% sau 9%, sumele rezultate din regularizările prevăzute de art. 291 alin. (6) din Codul fiscal datorate modificării cotelor de TVA, precum și orice alte sume rezultate din regularizările prevăzute de legislația în vigoare datorate unor evenimente, **cu excepția** celor prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, care determină modificarea datelor declarate inițial, cum ar fi nedeclararea din eroare a operațiunii în perioada în care intervine exigibilitatea.”*

În speță, sunt incidente și prevederile art.118 alin.(3) și alin.(8), art.128 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Reguli privind inspecția fiscală

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

[...]

(8) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organul de inspecție fiscală.”

“Art.128- Reverificarea

(1) Prin excepție de la prevederile art.118 alin.(3), conducătorul organului de inspecție fiscală poate decide reverificarea unor tipuri de obligații fiscale pentru o anumită perioadă impozabilă, ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia.

(2) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale inopinate desfășurate la alți contribuabili/plătitori ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organul de inspecție fiscală, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.”

Astfel, Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor de inspecție fiscală, și anume principiu unicității inspecției fiscale, din perspectiva dreptului contribuabililor la securitate fiscală și potrivit căruia

inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit sau taxa și pentru fiecare perioadă supusă inspecției.

Din acest motiv, legiuitorul a prevăzut expres posibilitatea verificării unei perioade deja controlate numai pe cale de excepție, posibilitate care aparține exclusiv conducătorului inspecției fiscale și care nu poate fi valorificată decât în situația justificării îndeplinirii condițiilor legale de reluare a inspecției fiscale, anume prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală nr. x, se reține că în urma verificării efectuate pentru perioada 01.10.2016-31.05.2017, organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea TVA în sumă de x lei, întrucât au constatat că reprezintă taxa pe valoarea adăugată ce a făcut obiectul inspecției fiscale finalizat prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. x în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.x, ce nu a fost contestată.

Prin deducerea în luna mai 2017 a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă perioadei ce a făcut obiectul inspecției fiscale finalizat prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. x ce reprezintă perioadă deja supusă verificării fiscale, contestatoarea a încălcat principiul unicității inspecției fiscale consacrat de art.118 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, principiul care interzice reverificarea unei perioade deja controlate, aceasta putând opera numai pe cale de excepție, în cazuri limitativ prevăzute de lege și numai la inițiativa organelor de control, ceea ce nu este cazul în speță.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia suma a fost înscrisă corect în decont în conformitate cu prevederile Ordinul nr.588/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece, la rândul 30 „*regularizări taxă dedusă*” se înscrie doar sumele pentru care legislația permite regularizarea, ceea ce nu este cazul în speță.

În consecință, rezultă că în mod eronat SC x SRL a procedat la înscrierea taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, aferentă perioadei analizată prin raportul de inspecție fiscală nr. x, la rândul 32 „*regularizări taxă dedusă*” din decontul de TVA aferent lunii mai 2017; **Decizia de impunere nr.x emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x, nu a fost contestată pentru neaprobarea la rambursare a sumei în cauză.**

Față de cele prezentate mai sus, se reține că, pentru acordarea dreptului de rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă facturii nr.x emisă de SC x SRL, x (în faliment) prin lichidator judiciar SC x SRL, CIF x, constând în teren și construcții zootehnice în suprafață de x în valoare de x lei și TVA în sumă de x lei, contestatoarea avea posibilitatea să conteste Decizia de impunere nr. x, act încheiat anterior prin care s-a stabilit că societatea nu are dreptul la rambursare a

acestei sume, cale de atac prevăzută la art.268 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, de care contestatoarea nu s-a folosit.

Astfel, se reține faptul că în măsura în care se consideră lezați în drepturilor lor de rezultatele inspecției fiscale, acești contribuabili au dreptul să formuleze contestații fiscale, iar în urma soluționării acestora, actele administrativ fiscale emise de organele de inspecție fiscală pot fi anulate, desființate sau menținute. În caz contrar, odată emise și comunicate, actele administrativ fiscale necontestate își consolidează caracterul legal și obligatoriu în mod definitiv.

În consecință, în mod legal prin Decizia de impunere nr. x emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr.x, organele de inspecție fiscală nu au aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, motiv pentru care, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.**

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile și completarile ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x pentru suma de **x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC x SRL
- A.J.F.P. x – Inspecție Fiscală

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

x