

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 955 din 15 aprilie 2016

Cu adresa nr./2015, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr./2016, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** - **Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din 2015* emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 2015.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*" (în vigoare la data depunerii contestației).

Procedura fiind îndeplinită și având în vedere prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01 ianuarie 2016), s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

*"[...] * În principal înțelegem să invocăm nulitatea raportului de inspecției fiscale nr...../....2015, deoarece nu este motivată în fapt și în drept.*

Față de dispozițiile Codului de procedură fiscală coroborate cu cele ale legii contenciosului administrativ, vă rugăm să constatați și să rețineți că raportul de inspecție fiscală este lovit de nulitate, având în vedere faptul că în cuprinsul acestuia nu se regăsesc elementele obligatorii, prevăzute la art.43 alin (2) lit.e) și f) din O.G. nr.92/2003, nefiind motivat în fapt și în drept, iar organul de inspecție fiscală nu prezintă nicio justificare în ceea ce privește starea de fapt și temeiul de drept pentru care au apreciat că se impune restabilirea unei baze impozabile suplimentare și în consecință calcularea unor sume suplimentare reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesorii.

Astfel, considerăm că, în cuprinsul acestui raport, deși legiuitorul le-a conferit un caracter obligatoriu, nu s-au precizat în mod concret care sunt motivele de fapt care au condus la stabilirea în sarcina subscrisei a sumelor de plată [...]

De asemenea, doar indicarea unor acte normative, în mod absolut generalist și fără precizarea unei incidente cu fapte concrete, precum și prezentarea trunchiată sau reinterpretarea acestora, considerăm că nu este suficientă pentru a se putea admite că această decizie este motivată în drept. [...]

[...], organul fiscal își întemeiază greșit măsurile luate, fără nicio distincție asupra perioadei verificate (01.01.2012 respectiv 30.09.2015), atâta timp cât temeiul de drept avut în vedere (art.155(5) din Codul fiscal) nu mai era același, cel puțin în privința facturilor emise după data de 01.10.2013 (al căror conținut era reglementat de art.155(19) din același cod. [...]

[...] este de esență dreptului administrativ cerința motivării actului administrativ pentru că acesta reprezintă o punere în executare a legii, decizia de impunere atacată este nelegală și în consecință anulabilă, căci ne creează un prejudiciu, deoarece, în lipsa motivării, suntem împiedicați să ne exercităm chiar dreptul la apărare recunoscut de Constituție și de CEDO, în ceea ce privește impunerile stabilite și majorările / dobânzile și penalitățile aferente.

*[...] ** Și în ceea ce privește fondul cauzei, apreciem toate constatările făcute și măsurile dispuse de organul de control fiscal ca fiind nemotivate în fapt și în drept [...].*

[...] în vederea realizării obiectului de activitate și pentru obținerea de venituri impozabile, am procedat la achiziționarea, respectiv comercializarea, de bunuri necesare desfășurării activității.

Cheltuielile efectuate cu achiziționarea bunurilor, (mijloace fixe, etc), aferente facturilor emise de 1 societate comerciale respectiv S.C. I S.R.L. au fost apreciate ca fiind nedeductibile fiscal, iar pentru acestea au fost calculate: taxa pe valoare adăugată, stabilite suplimentar și accesorii.

Modul de determinare de către inspecția fiscală a bazei impozabile stabilite suplimentar îl apreciem ca fiind incorect, în condițiile în care, în esență, acesta este justificat de organul de control nu prin constatări proprii și asupra unor încălcări concrete, directe și substanțiale de către noi a regulilor de desfășurare a activității și de

evidențiere contabilă, ci, după cum vom arăta în continuare, prin trimiteri la fapte de indisciplină financiară ale unor firme cu care noi am intrat în relații de afaceri.

Pe cale de consecință, tot incorect sunt determinate și obligațiile fiscale suplimentare de lei. [...].

În fapt, subscrisa a achiziționat diverse mărfuri - de la aceste societăți comerciale, mărfuri ce au fost livrate subscrisei însoțite de facturi, li s-a făcut recepția, iar plățile către aceasta, inclusiv TVA din factură, au fost efectuate cu ordin de plată - prin virament bancar, astfel cum se reține și în actele de control.

Contrar celor reținute de inspectorii fiscali, societățile furnizoare dețineau, la data efectuării tranzacțiilor, Certificate de înregistrare emise de Oficiul Registrului Comerțului din județul din care proveneau, aveau atribuit nr. de ordine și se regăseau, ca fiind în funcțiune, în evidențele Ministerului de Finanțe și A.N.A.F., potrivit Site-ului acestei instituții, având atribuit Cod unic de înregistrare fiscală, cât și la Oficiul Registrului Comerțului, și în plus nu se aflau nici în stare de insolvență.

Aceasta deoarece, potrivit documentelor pe care le vom anexa prezentei, societatea furnizoare a fost declarată inactivă sau a avut un comportament fiscal neadecvat, ulterior datei tranzacțiilor, iar legea nu retroactivează.

Așadar, la momentul fiecărei operațiuni în parte, societatea noastră nu avea niciun impediment legal de natura celui invocat de organul fiscal pentru a tranzacționa cu această societate, astfel că măsurile dispuse de inspecția fiscală rămân în afara unui autentic suport legal. [...]

În principal, vă rugăm să constatați că autoritățile fiscale nu sunt în măsură să indice care sunt facturile emise cu nerespectarea dispozițiilor legale indicate de aceștia și nici care elemente obligatorii ce nu au fost menționate pe aceste facturi, căci doar precizarea, în mod generalist a textului de lege nu poate fi reținută ca având incidență, pentru toate aceste facturi. [...]

Documentele pretinse de organul fiscal nu figurează în Nomenclatorul documentelor financiar contabile cuprinse în Anexa 2 la Ordinul MFP Nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, nu sunt reglementate drept documente care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate, astfel că nu au nici aptitudinea de a dobândi calitatea de document justificativ supus cenzurii organului fiscal. [...]

Referitor la pretinsa lipsă a caracterului economic al tranzacțiilor / reîncadrarea formei tranzacțiilor pentru a reflecta caracterul economic:

În Raportul de inspecție fiscală, se invocă, cu consecințe fiscale în sarcina Societății S.R.L., prevederile art.11, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare [...].

În realitate, aceste dispoziții nu oferă niciun argument decisiv și convingător în susținerea măsurilor organului de control, care transformă discreționar această simplă posibilitate legală într-un imperativ al legii. [...]

[...] nu se pot desconsidera tranzacțiile noastre care sunt anterioare intrării firmelor partenere în respectivele situații prohibitive asupra deducerilor noastre de cheltuieli și de TVA.

Nici anularea înregistrării în scopuri de TVA a S.C. S.R.L., invocată de organul de control, nu intervenise, așa cum am dovedit, la data când noi am tranzacționat cu firma la care se referă inspecția fiscală. [...]

În motivarea Raportului de inspecție fiscală nr. / 2015 se susține generic faptul că sumele reprezentând cheltuieli cu achiziții, aprovizionate de la furnizor, achiziții ce au fost înregistrate în contabilitate, nu sunt deductibile fiscal, deoarece societatea S.C. S.R.L. ar avea anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

În opinia noastră, față și de cele expuse în capitolele anterioare, această motivare nu este relevantă, nu se bazează pe fapte reale, nu are o bază legală, iar stabilirea de către organele fiscale a acestui TVA, dobânzi/majorări și penalități de întârziere, raportat la supoziții nedovedite sau la fapte ale altor agenți economici, este nelegală. [...]

Referitor la achiziționarea mărfurilor, tranzacționarea acestora s-a efectuat în vederea realizării obiectului de activitate și obținerii de profit. Scopul economic al unei tranzacții este dat de circuitul economic al mărfurilor și serviciilor, în sensul că societatea comercială urmărește realizarea de profit.

În aceste condiții, incidente în speță sunt dispozițiile art.145 (3) din Codul fiscal.

Totodată, în conformitate cu art.145 alin 2 lit a) din Codul fiscal, în vigoare pentru perioada analizată, bunurile achiziționate de la furnizoarele în discuție au fost destinate utilizării în scopul realizării obiectului de activitate și obținerii de profit, astfel că legiuitorul a considerat că avem dreptul de a deduce TVA pentru marfa achiziționată de la acești furnizori. [...]

Concluzionând, se poate constata că din punct de vedere fiscal societatea a îndeplinit condițiile legale pentru deductibilitatea TVA.

Pentru toate aceste considerente vă rugăm să constatați că societatea nu datorează taxa pe valoarea adăugată suplimentar și nici majorări și nici penalități de întârziere.

* În ceea ce privește calculul dobânzilor/majorărilor și penalităților de întârziere, vă rugăm să constatați faptul că și sub acest aspect, decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, sunt nelegale, deoarece, potrivit art.119, 120, 120.1 Cod procedură fiscală, acestea se stabilesc ca o formă de sancționare pentru neplata în termen a unor obligații principale, ori, față de toate cele menționate anterior, calculul acestora este nelegal și netemeinic.

[...]. În ceea ce privește perioada pentru care s-au calculat aceste dobânzi/majorări și penalități de întârziere, vă rugăm să constatați faptul că în mod total surprinzător și cu încălcarea flagrantă a dispozițiilor legii, acestea se calculează, global, pentru întreaga perioadă verificată. [...]

Un alt aspect pe care îl considerăm nelegal și sancționabil este faptul că la Capitolul VII «Sinteza constatărilor fiscale», pag.7 din cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală, ne este prezentat într-o manieră mai mult decât succintă, un tabel în care apare perioada pentru care s-au calculat accesorii (01.01.2012 - 30.09.2015) debitul și total dobânzi/majorări și penalități de întârziere, fără a reieși un mod de calcul și fără a se indica modalitatea de calcul în ceea ce privește accesoriile, întemeiată legal, întrucât, perioadele avute în vedere de către

echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește calculul impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată sunt diferite și întrucât nu există prezentată, în principal în cuprinsul titlului de creanță, Decizia de impunere, dar nici în cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală, modalitatea de calcul în ceea ce privește accesoriile, pare că maniera de calcul a echipei de inspecție fiscală a vizat calculul accesorii pentru total debit, pe total perioadă avută în vedere, deși debitul s-a întregit ca bază de calcul pe parcursul derulării perioadei, nicidecum de la începutul perioadei, facturile nefiind emise toate, în prima zi a perioadei verificate.

În consecință, prin prezenta, înțelegem să contestăm și modul de calcul al accesoriilor, cota aplicată și cu precădere perioada pentru care s-au calculat acestea. [...]"

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015 încheiat de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la S.C. "....." S.R.L. din, care a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice **nr. din 2015**, s-au stabilit următoarele:

"[...] Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2012 - 30.09.2015 [...]"

Societatea verificată a fost plătitoare de TVA în perioada 01.03.2009 - 18.01.2013, dată la care societății i-a fost emisă decizia nr...../11.01.2013, privind anularea în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului de scutire prevăzut la art.152 din Codul Fiscal. [...]"

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei se datorează următoarelor aspecte:

Societatea a fost verificată pe linie de TVA pentru perioada 01.03.2009 - 31.12.2011, ca urmare a depunerii decontului nr...../20.01.2012 cu opțiune de rambursare, suma solicitată și aprobată la rambursare fiind de lei, încheindu-se RIF nr...../.....2012.

Din raportul de inspecție fiscală reiese că din totalul sumei deduse de societate, suma de lei provine din achiziția unui număr de 5 apartamente noi, de la SC I SRL (RO). În urma controlului s-a stabilit că societății i-a fost anulat Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr..... începând cu data de 18.01.2013, dată la care i-a fost anulată și înregistrarea în scopuri de TVA. Echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea a încălcat prevederile art.149 alin.2 lit.(b) [...] și alin (4) lit. a) pct. 2 [...] din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, cât și a punctului 54 alin.(6) din HG. 44/2004 privind Normele de aplicarea Codului Fiscal [...]"

Având în vedere cele de mai sus echipa de inspecție fiscală a stabilit un debit suplimentar în conformitate cu prevederile art.149 alin.(3) lit.(c) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, debit calculat astfel:

TVA de ajustat = lei

Perioada ajustare 20 ani.

Data începerii ajustării 01.01.2011

..... lei/20 ani = lei

..... lei - (.....*2 ani) = lei

Debit suplimentar lei.

Pentru neplata debitului suplimentar s-au calculat accesorii începând cu2013 până la data deschiderii procedurii generale a insolvenței, respectiv2015. [...]"

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015** încheiat de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la S.C. "....." S.R.L. din - societate aflată în procedura generală a insolvenței din data de 30 septembrie 2015, a avut ca obiectiv soluționarea adresei nr. din 2015 emisă de A.J.F.P. - Serviciul Juridic - Compartimentul de procedură insolvență și lichidări. Raportul de inspecție fiscală a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere nr. din 2015**.

În urma verificării efectuate s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată (..... lei) și accesorii aferente (..... lei dobânzi + lei penalități de întârziere).

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei este consecința următoarelor aspecte:

Începând cu data de 18 ianuarie 2013, societății comerciale i-a fost anulat Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr., fiind anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

Anterior acestei date, societatea comercială a achiziționat un număr de cinci apartamente noi de la furnizorul S.C. I S.R.L., achiziții aferent cărora și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei.

TVA în sumă de lei a fost solicitată la rambursare prin decontul de TVA nr..... din 20.01.2012, suma solicitată fiind aprobată la rambursare în urma inspecției fiscale din data de2012.

Având în vedere cele de mai sus, la inspecția fiscală din data de 2015 s-a procedat la ajustarea TVA deductibilă aferentă bunurilor imobile achiziționate (cele cinci apartamente),

conform prevederilor art. 149 alin. (2) lit. b), art. 149 alin. (3) lit. c) și art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 54 alin. (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, rezultând astfel debitul suplimentar în sumă de lei.

Pentru neachitarea la termenul de scadență a TVA în sumă de lei, au fost calculate dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și (7) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

* Societatea comercială contestă Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015, sustinând următoarele:

- Inspecția fiscală din 2015 a avut ca obiectiv "*verificarea taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2012-30.09.2015, realitatea și legalitatea veniturilor și cheltuielilor înregistrate pentru perioada verificată, verificarea legalității și realității tranzacțiilor comerciale derulate cu societatea S.C. I S.R.L., în perioada 2012 - 2015.*"

- Raportul de inspecție fiscală este lovit de nulitate, deoarece nu este motivat în fapt și în drept.

- Cheltuielile efectuate cu achiziționarea de bunuri (mijloace fixe etc), aferente facturilor emise de S.C. I S.R.L. au fost apreciate ca fiind nedeductibile fiscal, iar pentru acestea au fost calculate taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente. Modul de determinare de către inspecția fiscală a bazei impozabile stabilite suplimentar este incorect, în condițiile în care, în esență, acesta este justificat de organul de control prin trimiteri la fapte de indisciplină financiară ale unor firme cu care societatea a intrat în relații de afaceri.

- Societatea a achiziționat pe bază de factură diverse mărfuri, cărora li s-a făcut recepția, iar plățile către furnizori s-au efectuat cu ordine de plată - prin virament bancar. Societățile furnizoare dețineau, la data efectuării tranzacțiilor, certificate de înregistrare, cod unic de înregistrare fiscală și nu se aflau în stare de insolvență.

- Prestările de servicii, în totalitate, au fost achiziționate de la furnizori și achitate cu ordine de plată prin virament bancar.

- Organele fiscale nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată și au stabilit TVA suplimentară de plată cu motivarea că societatea nu mai este înregistrată în scopuri de TVA, această înregistrare fiind anulată în data de 18.01.2015. Se susține că toate aceste aspecte "*sunt nereale și reprezintă fapte imputabile furnizorilor societății sau simple presupuneri despre aceștia, fără probe concrete, și nu pot conduce la sancționarea noastră.*"

- Dobânzile și penalitățile de întârziere au fost stabilite eronat, nefiind precizat textul de lege incident și modalitatea de calcul.

- La capitolul VII din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală este prezentat într-o manieră mai mult decât succintă, un tabel în care apare perioada pentru care s-au calculat accesorii, debitul și total dobânzi/majorări și penalități de întârziere, fără a reieși un mod de calcul și fără a se indica modalitatea de calcul în ceea ce privește accesoriile, întemeiată legal.

* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

În fapt, anterior anului 2012 S.C. "....." S.R.L. a achiziționat un număr de cinci apartamente noi de la furnizorul S.C. I S.R.L., pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă de lei.

Prin Decontul de TVA nr. din 20.01.2012 societatea comercială a solicitat rambursarea TVA în sumă de lei, sumă care a fost aprobată la rambursare conform Raportului de inspecție fiscală nr. din 2012, din care cităm:

"În perioada supusă controlului, taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă totală de ... lei, provine din:

- ... lei, TVA aferentă achiziției unui număr de 5 (cinci) apartamente noi, de la S.C. I S.R.L. (CUI RO), [...], achiziții care se încadrează în prevederile art.141, alin.(2), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare; [...]

În situația în care ulterior societatea nu va utiliza integral investiția în vederea obținerii de operațiuni taxabile se vor aplica prevederile art. 149, alin.(1), lit. a) din Legea 571/2003 [...]. De asemenea societatea are obligația respectării prevederilor art. 149, alin (6) din Legea 571/2003 [...]."

În data de 11.01.2013, Administrația Finanțelor Publice a Municipiului a emis Decizia nr. din 11.01.2013 privind anularea înregistrării în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului de scutire prevăzut la art.152 din Codul fiscal, prin care a fost anulată înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a S.C. "....." S.R.L., și pe cale de consecință a fost anulat și Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr., ca urmare a solicitării contribuabilului înregistrat la organul fiscal sub nr. din 08.01.2013. Anularea înregistrării în scopuri de TVA a devenit valabilă la data comunicării Deciziei nr...../11.01.2013, respectiv la data de 18 ianuarie 2013.

Conform documentelor anexate dosarului contestației, la data anulării înregistrării în scopuri de TVA societatea comercială nu a ajustat taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital.

În drept, legislația în vigoare la data anulării înregistrării în scopuri de TVA (ianuarie 2013) prevede următoarele:

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 145. - Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]"

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

a) operațiuni taxabile; [...].

Art. 149. - Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol: [...]"

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a)-d): [...]"

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, [...].

(3) Perioada de ajustare începe: [...]"

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, [...];

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă: [...]"

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. [...]"

Art. 152. - Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(7) [...] Persoana impozabilă care a solicitat scoaterea din evidență are obligația să depună ultimul decont de taxă prevăzut la art. 156², indiferent de perioada fiscală aplicată conform art. 156¹, până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA. În ultimul decont de taxă depus, persoanele impozabile au obligația să evidențieze valoarea rezultată ca urmare a efectuării tuturor ajustărilor de taxă, conform prezentului titlu."

- **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**, cu modificările și completările ulterioare:

"61. [...] (6) Persoana impozabilă care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal în vederea aplicării regimului special de scutire are obligația să ajusteze taxa deductibilă aferentă: [...]"

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 trecerii la regimul de scutire. [...]. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal; [...]"

(8) Valoarea rezultată ca urmare a efectuării ajustărilor de taxă conform alin. (6) se evidențiază în ultimul decont de taxă sau, după caz, în declarația prevăzută la art. 156³ alin. (9) din Codul fiscal. În situația în care organele de inspecție fiscală constată că persoana impozabilă nu a evidențiat corect sau nu a efectuat ajustările de taxă prevăzute la alin. (6), acestea vor stabili valoarea corectă a ajustărilor de taxă și, după caz, vor solicita plata ori vor dispune restituirea taxei rezultate ca urmare a ajustării."

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată în sumă de lei urmare ajustării TVA deductibilă aferentă bunurilor de capital, întrucât:

Conform prevederilor legale mai sus citate, taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor care au fost livrate/prestate sau urmează să fie livrate/prestate este deductibilă doar în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate nu sunt folosite în scopul operațiunilor taxabile, se reține că taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, reprezentând taxa achitată sau datorată, aferentă operațiunilor legate de achiziția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, se ajustează integral sau parțial pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.

Începând cu luna ianuarie 2013 S.C. "....." S.R.L. nu mai este plătitor de TVA, prin Decizia nr. din 11.01.2013 fiindu-i anulată înregistrarea în scopuri de TVA în vederea aplicării regimului de scutire prevăzut la art.152 din Codul fiscal. Astfel, începând cu luna ianuarie 2013 bunurile de capital (cinci apartamente) achiziționate anterior și pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei, nu mai sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, deci nu se mai îndeplinește condiția expres prevăzută de legiuitor pentru exercitarea dreptului de deducere (utilizarea bunurilor în folosul operațiunilor taxabile), impunându-se ajustarea taxei deductibile.

Din analiza modului de ajustare a TVA, prezentată pe larg la pagina 5 din raportul de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală au respectat întocmai prevederile legale mai sus citate. Astfel:

TVA de ajustat aferentă celor 5 apartamente: lei

Perioada de ajustare: 20 ani

Data începerii ajustării: 01.01.2011

..... lei / 20 ani = lei anual

..... lei x 2 ani = lei - pentru perioada în care societatea era înregistrată ca plătitor de TVA

..... lei - lei = lei TVA ajustată pentru perioada în care societatea nu mai era înregistrată ca plătitor de TVA.

Referitor la modul de calcul al accesoriilor aferente TVA în sumă totală de lei (..... lei dobânzi și lei penalități de întârziere), precizăm că acestea au fost calculate în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și (7) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (forma aplicabilă la data nașterii obligației de plată - 25 februarie 2013):

"Art. 119. - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Art. 120. - Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. [...]

(7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale." (cotă valabilă până la data de 28.02.2014)

Începând cu data de 01.03.2014, alin.(7) al art.120 prevede:

"(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere."

"Art. 120¹. - Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) *Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.*"

Astfel, accesoriile au fost calculate pentru neachitarea la termenul legal a TVA de plată în sumă de lei. Perioada de calcul al accesoriilor a fost cuprinsă între data de 25 februarie 2013 - termenul de depunere a decontului după anularea înregistrării contribuabilului ca plătitor de TVA, care reprezintă și termenul de plată a obligației bugetare - și data de 30 septembrie 2015 - data deschiderii procedurii generale a insolvenței pentru societatea comercială.

Dobânzi: lei x 368 zile (25.02.2013 - 28.02.2014) x 0,04% + lei x 579 zile (01.03.2014 - 30.09.2015) x 0,03% = lei

Penalități de întârziere: lei x 15% = lei.

Modul de calcul al accesoriilor rezultă din anexa privind TVA, parte integrantă a raportului de inspecție fiscală. De asemenea, la capitolul VII "*Sinteza constatărilor fiscale*" din raportul de inspecție fiscale au fost înscrise obligațiile de plată stabilite suplimentar la inspecția fiscală, precum și perioada de verificare / de calcul al obligațiilor, respectiv: obligația fiscală principală - TVA a fost verificată pentru perioada 01.01.2012 - 30.09.2015, iar obligațiile de plată accesorii au fost calculate pentru perioada 25.02.2013 - 30.09.2015, aferent bazei impozabile stabilite suplimentar (TVA de plată) în sumă de lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și principiul de drept "*accesoriul urmează principalul*", rezultă că dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei) aferente TVA de plată sunt legal datorate bugetului general consolidat.

Referitor la susținerile din contestație, precizăm următoarele:

Societatea comercială contestă Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015, însă acesta reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr. din 2015.

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport obligațional între S.C. "....." S.R.L. și bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

Întrucât în finalul contestației se solicită "*anularea procesului verbal atacat și a deciziei de impunere rezultată din acesta*", organul de soluționare a contestației a considerat că societatea comercială a contestat și actul administrativ fiscal care are la bază Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015, respectiv Decizia de impunere nr. din 2015, și a procedat la soluționarea pe fond a cauzei.

Referitor la motivele de fapt și de drept precizate în contestație, acestea nu au nicio legătură cu constatările inspecției fiscale, astfel:

- articolele și actele normative invocate de contestatară ca fiind nelegal aplicate sau abrogate, nu se regăsesc în raportul de inspecție fiscală contestat sau în decizia de impunere;
- la inspecția fiscală din data de 2015 a fost verificată doar taxa pe valoarea adăugată, nu și impozitul pe profit;
- obligațiile de plată stabilite suplimentar la inspecția fiscală au fost consecința ajustării taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor de capital, urmare anulării înregistrării în scopuri de taxă, în vederea aplicării regimului de scutire prevăzut la art.152 din Codul fiscal. Organele de inspecție fiscală nu au verificat realitatea tranzacțiilor desfășurate de societatea contestatară cu S.C. I S.R.L. și nu au reîncadrat tranzacțiile, așa cum eronat susține contestatară. De asemenea, contestatară este în eroare afirmând că la inspecția fiscală din 2015 facturile de achiziție a celor cinci apartamente nu au fost considerate documente justificative.
- așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală nu a sancționat contravențional societatea.

Întrucât contestatară nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, rezultă că aceasta reprezintă o nesocotire a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Mai mult, potrivit art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Din dispozițiile art.206 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se reține că, în contestație, societatea comercială trebuia să menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În acest sens, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „[...] cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească [...]”.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, stabilite pe baza actelor și documentelor existente în dosarul contestației, precum și pe baza actelor normative aplicabile în speță în perioada supusă inspecției fiscale din 2015, se constată că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit obligația de plată a TVA în sumă de lei rezultată din ajustarea TVA deductibilă aferentă bunurilor de capital și au calculat accesorii aferente TVA în sumă totală de lei (..... lei + lei), drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată.**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, împotriva Deciziei de impunere nr. din 2015 emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), coroborat cu prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,