



MINISTERUL FINANTELOR

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice - Timișoara
Serviciul Soluționare Contestatii 2



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax: +0256 499 332
e-mail : info.adm@dgfptm.ro

DECIZIA nr.815/30.05.2017

privind modul de soluționare a contestației formulată de Societatea X SRL, înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. HDG_AIF ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr....

Direcția generala regionala a finanțelor publice Timișoara a fost sesizata de A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală cu adresa nr. HDG-AIF ..., asupra contestației formulate de Societatea XSRL cu sediul in localitatea Deva, ... jud.Hunedoara, înmatriculată la ORC Hunedoara sub nr.J20/... CUI ... reprezentată legal prin dl..., în calitate de administrator, împotriva:

1. Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-HD X privind suma de ... lei reprezentand TVA stabilită suplimentar;
2. Raportului de inspectie fiscală parțială nr.F-HD X, solicitând anularea, în parte, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-HD X și a Raportului de inspectie fiscală parțială nr.F-HD X, pentru suma de ... lei reprezentand TVA stabilită suplimentar prin neacordarea dreptului de deducere și exonerarea societății de la obligația de plată a acestei sume.

Contestația a fost depusă in termenul prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și poartă semnătura reprezentantului legal al petentei.

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestație, petenta susține următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.Xsi prin Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei, au fost stabilite in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare in quantum total de ... lei, reprezentand TVA, corespunzatoare unei baze impozabile stabilite suplimentar de .. lei, in perioada 01.01.2011-31.07.2016.

1.Referitor la nemotivarea actului contestat

- dreptul la informatie trebuie respectat in raporturile juridice care se stabilesc intre autoritatile publice si cei carora li se adreseaza actele emise de catre acestea, in sensul motivarii oricarui act administrativ;

- obligatia motivarii actului administrativ reprezinta o cerinta de legalitate a acestuia unanim acceptata atat pe plan intern, cat si la nivel comunitar, intrucat motivarea actului administrativ constituie o garantie impotriva arbitrariului si se impune cu deosebire in cazul actelor prin care se modifica ori se suprime drepturi sau situatii juridice individuale si subiective.În acest sens, petenta face trimitere la prevederile art.43 din Codul de procedura fiscala;

- nemotivarea actului administrativ fiscal reprezinta și o încălcare a art. 41 "Dreptul la buna administrare" din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, act care, urmare a intrării in vigoare a Tratatului de la Lisabona, a dobândit valoarea de drept primar, fiind situat pe aceeași poziție juridică precum cea a tratatelor europene;

- cerinta motivarii corespunzatoare a actelor administrative, cu indicarea motivelor de fapt si de drept pentru care au fost adoptate, se regaseste și in Recomandarea (2007)7 a Comitetului de Ministri (art. 17 pct. 2), respectiv in Rezolutia (77)31 a Comitetului de Ministri (principiul IV), fiind preluata si mentionata in mod expres in Codul European al Bunei Conduite Administrative;

- în jurisprudenta comunitara s-a mai retinut, cu titlu de principiu, ca motivarea trebuie sa fie adecvata actului emis și trebuie sa prezinte de o maniera clara și neechivoca, algoritmul urmat de institutia care a adoptat masura atacata;

- petenta susține că aspectele contestate constituie o incalcare efectiva a dreptului la aparare, respectiv a art. 6 din Conventia Europeana a Drepturilor Omului, incalcare care a fost constant sanctionata de catre Curtea Europeana a Drepturilor Omului, fiind menționată Hotararea CEDO data in cauza Anghel impotriva României care instituie un principiu general - garantarea dreptului la apărare si asigurarea unui proces echitabil, care trebuie respectat nu doar de catre instantele de judecata, ci si de catre orice structura administrativa care interpreteaza si aplica legea, sarcina probei revenind organelor fiscale;

- în opinia petentei, motivarea in fapt și in drept a constatarilor din Decizia de impunere lipseste, iar stabilirea suplimentara a TVA ignora situatia fiscala reala, asa cum aceasta rezulta din documentele si explicatiile oferite organelor de inspectie fiscala;

- desi Decizia de impunere contestata reprezinta un act administrativ fiscal, aceasta nu a fost emisa cu respectarea formelor imperative prevazute de lege,

lipsindu-i elemente esentiale ale actului administrativ fiscal, elemente care ar permite exercitarea drepturilor de contestare și de aparare prevazute de lege;

- astfel, asa cum rezulta din Decizia de impunere, motivul de fapt pentru constatarile referitoare la TVA, este reprezentat de faptul ca, prin aplicatiile specifice ANAF, s-au identificat neconcordanțe de declarare a tranzactiilor comerciale desfasurate pe teritoriul national, prin declaratiile informative cod 394, cu Y. Prin faptele prezentate, societatea a diminuat baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata aferenta lunii 08/2011, cu suma de ... lei, in timpul inspectiei stabilindu-se tva suplimentara de plata in suma de ... lei, prin neacordarea dreptului de deducere;

- motivul de drept poate fi considerat ca lipseste in totalitate, iar formularea utilizata de organele fiscale nu poate fi considerata conforma nici chiar cu o minima indeplinire a obligatiei de motivare prevazuta de art. 43 alin. (2) lit. f) din Codul de procedura fiscala.

- decizia de impunere contestata nu cuprinde argumentarea in drept si motivul de fapt pentru care s-au stabilit sume suplimentare, și fiind cunoscut faptul ca sanctiunea pentru nemotivarea actului administrativ nu poate fi decat anulara acestuia, se considera ca organul de solutionare al contestatiei este obligat sa dispuna anulara actelor administrative contestate;

- deși dispozitiile Codului de procedura fiscala conduc la concluzia ca determinarea bazei impozabile si a impozitelor are la baza principiul legalitatii si trebuie sa se intemeieze pe stabilirea situatiei fiscale reale, în cazul de fata stabilirea impozitelor si taxelor nu se intemeiaza pe situatia fiscala reala a petentei, ci pe suspiciuni neintemeiate ale organelor de inspectie fiscala, pe o veritabila "presumție de vinovatie" care ar fi aplicabila contribuabilului care a avut un anumit furnizor care s-a indepartat de la disciplina fiscala si despre care se afirma ca ar fi avut comportament fiscal inadecvat.

2.Referitor la nelegalitatea actului contestat

Motivele pentru care a fost stabilit TVA suplimentară de plata in cuantum de 95.588 lei, prin neacordarea dreptului de deducere il reprezinta:

- comportamentul fiscal al furnizorului Y;
- faptul ca doar o parte din bunurile achizitionate de subscrisa de la Y au fost inchiriate ;

- sustinerile organelor de inspectie potrivit carora subscrisa si-a exercitat, in luna 08/2011, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma ... lei aferenta unor tranzactii comerciale pentru care nu s-a facut dovada necesitatii acestor achizitii, prin faptul ca achizitionarea bunurilor s-a efectuat in scopul recuperarii creantelor de la acest parteneri pentru care nu s-a facut dovada exigibilitatii taxei, conform legii.

Argumentele petentei referitor la aceste sustineri ale organelor fiscale sunt:

- Achizițiile în discuție sunt deductibile din perspectiva TVA, motivat de faptul că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv :

- Inchirierea/vanzarea acestora către diverși clienți;
- exploatarea bunurilor de natură mijloacelor fixe ;
- scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe constând în baracă, magazie metalică, hală metalică, bunuri achiziționate de la Y și valorificarea bunurilor scoase din funcțiune, prin vânzarea acestora unei societăți specializată în valorificarea deșeurilor metalice, SC ... SRL Deva (valoarea totală a veniturilor realizate din valorificarea ca deșuri a bunurilor în discuție fiind în sumă de ... lei, venituri taxabile prin metode de simplificare, taxă inversă).

- susținerile echipei de inspecție fiscală potrivit cărora nu ar fi justificată achiziția acestor bunuri raportată la obiectul de activitate al subscrisei XSRL sunt simple afirmații pro causa fără corespondent în realitate;

- argumentul echipei de inspecție fiscală potrivit căruia subscrisa XSRL ar fi urmărit doar recuperarea creanțelor datorate de furnizorul Y (excuzat silit de subscrisa creditor), nu prezintă nicio relevanță juridică raportată la tranzacția economică efectuată între subscrisă, în calitate de cumpărătoare și Y în calitate de vânzătoare, prin care subscrisa a achiziționat anumite bunuri de la acest furnizor (operație economică reflectată ca atare în evidența contabilă a subscrisei);

- toate cerințele legale de fond și de formă pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA pentru achizițiile efectuate de la furnizorul Y au fost respectate, înregistrarea în contabilitate a achizițiilor de marfuri fiind efectuată, așa cum s-a reținut și în actele administrative fiscale, pe baza de documente justificative care fac dovada realității și necesității acestor achiziții;

- petenta invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene prin care s-a stabilit, cu valoare de principiu, faptul că nu se poate invoca, în anularea exercitării dreptului de deducere a TVA de către contribuabil (argument aplicabil *mutatis mutandis* și în privința impozitului pe profit), motivul că emitentul facturii sau unul din furnizorii săi a săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să probeze, în baza unor elemente obiective, că persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe de mecanismul de fraudare;

- se invocă din jurisprudența CJUE cauza C 385/2009 *Nidera Handelscompagnie*, în care, la punctul 42, Curtea s-a pronunțat în sensul că principiul fundamental al neutralității TVA impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (Hotărârea din 8 mai 2008, *Ecotrade*, C 95107 și C 96/07, punctul 63 și Hotărârea din 30 septembrie 2010, *Uszodaepito*, C 392/09, punctul 39);

- administrația fiscală nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea

ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârile citate anterior Ecotrade, punctul 64, și Uszodaepito, punctul 40);

- regulile în materie de TVA reprezintă transpunerea în dreptul intern a Directivei TVA nr. 112/2006/CE, dispozițiile introduse în dreptul intern în corpul Titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal interpretându-se atât prin prisma directivei, cât și a hotărârilor oferite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, iar nu prin referire la alte dispoziții de drept intern, care reprezintă o creație exclusivă a legiuitorului național și care nu au fost avute în vedere de legiuitorul european la adoptarea Directivei TVA;

- mai mult, din jurisprudența C.J.U.E. - Cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 (Mahageben și David) - se reține, în mod limpede, faptul că dreptul de deducere al TVA nu poate fi condiționat nici măcar de verificarea calității de persoană impozabilă a partenerului contractual.

II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

În timpul inspecției fiscale desfășurate la acest contribuabil, s-a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri destinate procesului de producție, respectiv materii prime care stau la baza producerii betonului, operațiuni aferente cărora și-a exercitat dreptul de deducere a taxei înscrise în documentele justificative constând în facturi fiscale. De asemenea societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor de bunuri destinate revanzării, materialelor consumabile, mijloacelor fixe, ș.a.

În legătura cu modul de declarare a tranzacțiilor comerciale desfășurate pe teritoriul național, prin declarațiile informative cod 394, prin aplicațiile specifice ANAF s-au identificat neconcordanțe între tranzacțiile declarate de contribuabilul supus inspecției, comparativ cu parteneri în calitate de clienți și/sau furnizori. În vederea identificării cauzelor care au condus la aceste neconcordanțe, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au solicitat informații scrise de la partenerii față de care valoarea acestor neconcordanțe depășește pragul de semnificație stabilit aleator, astfel:

În sem. 2/2011, SC XSRL Deva a înregistrat achiziții de bunuri de la Y identificată prin CIF ..., în suma de ... lei cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în suma de ... lei, în baza facturii nr. ... reprezentând:

- bunuri de natură mijloacelor fixe constând în două baraci cu destinația birou de santier, un container situat pe santierul din Deva, o cantină din prefabricate situată în santier, schele metalice în santierul Deva și Sintuhalm, toate acestea având valoarea fără TVA în suma de ... lei și TVA dedusă de societate în suma de ... lei;

- bunuri destinate revanzării reprezentate de cofraje metalice și grinzi de lemn, având valoarea fără TVA de ... lei și TVA aferentă în suma de ... lei.

Aceste achizitii au fost inregistrate în jurnalul de cumparari intocmit pentru luna 08/2011 la poziția ..., obligatiile fiscale rezultate din aceste inregistrari au fost declarate prin decontul privind tva intocmit pentru luna 08/2011.

Plata acestor achizitii s-a efectuat prin compensare cu obligatiile de plata detinute de Y, pentru bunurile achizitionate de acesta de la SC XSRL Deva în anul fiscal 2010 și neachitate pana la data tranzactiilor prezentate anterior.

În anul fiscal 2010, SC XSRL Deva a livrat bunuri constand în materiale de construcții, în suma totala de ... lei din care valoarea fără tva în suma ... lei și tva colectata în suma de ... lei. Creantele generate de aceste tranzactii au fost compensate partial cu obligatiile de plata generate de achizitiile efectuate de SC XSRL Deva de la Y după cum s-a prevăzut în Protocolul încheiat între cele doua părți, compensarea efectuandu-se în baza ordinului de compensare seria C nr. ...din data de ... prin care s-a stins obligatia de plata inscrisa in factura nr. ... în suma de ... lei, și ordinul de compensare seria C nr. ...din data de ... , prin care s-au stins creante în suma de ...lei.

Ulterior acestor operațiuni, o parte din bunurile achizitionate de la Y au fost inchiriate astfel:

- container metalic clientului ...RL Bucuresti, în baza contractului de inchiriere nr. ... , perioada contractuala fiind 01-04-2012 / 31-12-2013, cu posibilitatea prelungirii. Veniturile realizate în baza contractului prezentat sunt în suma totala de ... lei, inregistrate în evidenta contabila în baza facturilor prezentate , emise de SC XSRL Deva clientului menționat;

- o baraca cu destinația birouri, o baraca cu destinația dormitor, un container cu destinația grup social , clientului ...SRL Deva, în baza contractului de inchiriere nr. ..., perioada contractuala fiind de la data incheierii contractului pana la data de 31-12-2012. Veniturile realizate sunt în suma totala de ... pe lângă acestea, din inchirierea schelei metalice și a cofragelor metalice, de la același client s-au realizat venituri din chirii în suma de ... lei, în baza facturii nr. ...Cu aceasta ultima factura s-a vândut un container, veniturile din vanzarea acestuia fiind în suma de ... lei.

În luna 12/2013, în baza procesului verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe / de declasare a unor bunuri materiale nr. ... în baza inventarierii, s-au scos din funcțiune mijloace fixe constand în baraca, magazie metalica, hala metalica, bunuri achizitionate de la Y valoarea totala a acestora fiind în suma de ... lei, din care valoarea amortizata în suma de ... lei și valoarea ramasa neamortizata în suma de ... lei. Bunurile rezultate din aceste dezmembrari au fost inregistrate în conturile de stocuri prin debitarea contului contabil 303 "obiecte de inventar" . Prin decizia nr. ... a administratorului societății, acesta dispune valorificarea bunurilor scoase din funcțiune în suma totala de ... lei, prin vanzarea acestora unei societati specializata în valorificarea deseurilor metalice, SC ... Deva, valoarea totala a

veniturilor realizate din valorificarea ca deseuri a bunurilor în discuție fiind în suma de ... lei, venituri taxabile prin metode de simplificare, taxare inversa.

Intre tranzactiile comerciale declarate de cei doi parteneri în sem 2/2011, prin declaratiile informative cod 394, s-au identificat neconcordante cu baza impozabila în suma de ... lei și tva în suma de .. lei, sume care s-au identificat în factura nr. ...

Analizand comportamentul fiscal al furnizorului Y pe baza informațiilor din baza de date a ANAF, s-a constatat ca societatea a depus deconturile privind taxa pe valoarea adaugata pentru anii fiscali 2010 și 2012 ; nu a depus deconturile privind tva aferente anului fiscal 2011, nici declaratiile informative cod 394, deși în baza de date a ANAF, prin aplicatiile informatice specifice, s-a constatat ca parteneri ai acestei societati în calitate de clienți, au declarat tranzactii comerciale cu Y având baza impozabila în suma totala de ... lei, aferent căror societatea ar fi avut obligatia colectarii taxei în suma de ... lei; în aceeași perioada, parteneri în calitate de furnizori au declarat în anul fiscal 2011, prin declaratiile informative 394, tranzactii comerciale în suma de ... lei cu tva pe care ar fi avut dreptul sa o deduca în suma de ... lei. Pentru anul fiscal 2011 Y nu a depus declarația anuala privind impozitul pe profit. În ceea ce privește starea firmei, din data de ... este în faliment.

Consecinta fiscala a celor prezentate consta în urmatoarele:

SC XSRL Deva și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata în suma de lei aferenta achizițiilor de bunuri în suma de ... lei efectuate în baza facturii nr. ..

Daca taxa pe valoarea adaugata nu a fost exigibila in conformitate cu prevederile art.145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dreptul de deducere pentru taxa inscrisa în factura prezentata și înregistrata în evidenta contabila a contribuabilului supus inspectiei, in anul fiscal 2011, nu a luat nastere .

În același timp, analizand necesitatea aprovizionarii cu bunurile inscrise în factura mentionata, s-a constatat ca achizițiile inscrise în acest document au avut drept scop diminuarea creantelor de la acest partener, rezultate din livrari de bunuri efectuate de SC XSRL Deva în perioada anterioara perioadei supusa prezentei inspectii a taxei pe valoarea adaugata, creante pe care societatea a încercat sa le recupereze prin diferite metode legale, dar fără succes. Din valorificarea bunurilor inscrise în factura s-a recuperat o mica parte, diferența, la data inspectiei, este înregistrata în conturile de stocuri, obiectul de activitate al societății neimpunand necesitatea utilizarii de grinzi sau alte asemenea. Din punct de vedere legal, societatea nu a respectat prevederile Codului fiscal conform căroră orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile.

Având în vedere:

- documentele identificate în evidenta contabila a SC XSRL Deva, pe de-o parte, pe de alta parte având în vedere informațiile cu privire la comportamentul

fiscal al furnizorului, în perioada sem 2/2011, în care între cei doi parteneri au avut loc tranzacții comerciale ;

- prevederile Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare ;
- prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare , referitor la exercitarea dreptului de apreciere;

- art. 72 și 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică că documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere, iar contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, organele de inspecție au constatat că SC XSRL Deva și-a exercitat, în luna 08/2011, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei aferentă unor tranzacții comerciale pentru care nu s-a făcut dovada necesității acestor achiziții, prin faptul că achiziționarea bunurilor s-a efectuat în scopul recuperării creanțelor de la acest partener și pentru care nu s-a făcut dovada exigibilității taxei, conform legii.

Prin faptele prezentate, societatea a diminuat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii 08/2011, cu suma de ..., în timpul inspecției stabilindu-se TVA suplimentară de plată în suma de ... lei, prin neacordarea dreptului de deducere.

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, se rețin următoarele:

Societatea XSRL are sediul în localitatea Deva, ... jud. Hunedoara, înmatriculată la ORC Hunedoara sub nr. J20/..., reprezentată legal prin dl. ... în calitate de administrator.

III.1 Sub aspect procedural

a) În ceea ce privește dreptul la informație al contribuabilului în sensul motivării actului administrativ fiscal, apreciat de petentă ca nefiind respectat de către organele de inspecție fiscală, se reține că emiterea deciziei de impunere, sub aspectul modelului și conținutului, este reglementată de OPANAF nr. 3.709 din 18 decembrie 2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" după cum urmează:

"ART. 1

Se aprobă modelul și conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", prevăzut în anexa nr. 1.

ART. 3

Formularul prevăzut la art. 1 se emite și se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2.

ANEXA 2

INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE

a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice"

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se completează la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a stabilirii de obligații fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate și înscrise în raportul de inspecție fiscală, întocmit la încheierea acesteia.

Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" se vor completa după cum urmează:

2. "Date privind obligația fiscală" cuprind:

2.1.1. Obligații fiscale principale suplimentare

2.1.2. "Motivul de fapt": se înscriu modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.

.....
5. Mențiuni privind audierea contribuabilului și, respectiv, informarea acestuia despre aspectele constatate și consecințele fiscale.

Se precizează că aceste mențiuni se regăsesc la capitolul "Discuția finală" din raportul de inspecție fiscală, anexat.

6. Dispoziții finale

6.3. Se completează numărul total de pagini al raportului de inspecție fiscală care se anexează la "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice".

Din economia textelor citate se desprinde faptul că, decizia de impunere nu este un act pe care organele de inspecție fiscală îl întocmesc arbitrar, funcție de

aspectele constatate în timpul controlului și pe baza raționamentului profesional, ci reprezintă un formular cu caracter de act administrativ fiscal al cărui model și conținut este reglementat de legislația secundară emisă în aplicarea Codului de procedură fiscală, obligatoriu a fi respectat în integralitatea lui.

La pct.5 din decizia de impunere se înscriu mențiuni referitoare la audierea contribuabilului și, respectiv, informarea acestuia despre aspectele constatate și consecințele fiscale, mențiuni care se regăsesc la capitolul "Discuția finală" din raportul de inspecție fiscală. Așadar, informația care constituie baza pe care a fost emisă decizia de impunere este cuprinsă în raportul de inspecție fiscală la capitolul "Discuția finală" și este preluată și în decizia de impunere.

În ceea ce privește raportul de inspecție fiscală, la Titlul VI "Controlul fiscal" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală se precizează :

"ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

.....
(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:
a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;
b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;"

„ART. 130

Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”

În Raportul de inspecție fiscală încheiat de organele fiscale și care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, la pag... pct... este prezentată sinteza punctului de vedere al petentei. Așadar, societății i-au fost aduse la cunoștință toate aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, constatările și consecințele lor fiscale, informații pe baza cărora petenta a avut posibilitatea de a-și exercita dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), respectiv de a prezenta în scris un punct de vedere asupra proiectului de raport de inspecție fiscală.

Având în vedere cele prezentate, se constată că afirmațiile petentei referitoare la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului la informare prin nemotivarea deciziei atacate nu sunt susținute de realitate, atât decizia de impunere, cât și raportul de inspecție fiind întocmite conform prevederilor legale, atât sub aspectul formei, cât și din punct de vedere al conținutului.

b) În ceea ce privește solicitarea petentei referitoare la elementele actului administrativ atacat, în drept, art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevede:

„Nulitatea actului administrativ fiscal

Art. 49. - (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 40 alin. (3), precum și organul fiscal emitent;
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) *Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de solutionare a contestatiei, la cerere sau din oficiu. In situatia in care nulitatea se constata de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunica contribuabilului/platitorului.*

(3) *Actele administrative fiscale prin care sunt incalcate alte prevederi legale decat cele prevazute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile in mod corespunzator.”*

Motivul invocat de petentă în ridicarea acestei excepții îl reprezintă faptul că *“decizia de impunere contestată nu cuprinde argumentarea în drept si motivul de fapt pentru care s-au stabilit sume suplimentare, și fiind cunoscut faptul că sancțiunea pentru nemotivarea actului administrativ nu poate fi decât anularea acestuia, se consideră că organul de soluționare al contestației este obligat să dispună anularea actelor administrative contestate. “*

În considerentele prezentate anterior am analizat modul în care decizia de impunere contestată și raportul de inspecție au fost întocmite, constatând că aceste acte respectă prevederile legale, atât sub aspectul formei, cât și din punct de vedere al conținutului, petenta neprecizând concret la ce elemente face referire atunci când susține că *decizia de impunere contestată nu cuprinde argumentarea în drept si motivul de fapt pentru care s-au stabilit sume suplimentare.*

Pe cale de consecință, în ceea ce privește nulitatea actului administrativ fiscal, raportat la excepțiile procedurale ridicate de contestatară și tratate în prezentul capitol, organul competent în soluționarea contestațiilor reține că, art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală mai-sus citat, prevede expres situațiile care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, situația reclamată de petentă neregăsindu-se printre cele prevăzute de legiuitor.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice, noțiunea de **nulitate absolută se folosește pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres **acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor**, ele fiind enumerate la art.49 alin. (1) lit a) – c) din Codul de procedură fiscală.

Analizând actele administrativ fiscale existente la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind emise cu respectarea *prevederilor legale privind competența.*

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatară.

III.2 Sub aspectul fondului cauzei

Referitor la capătul de cerere privind contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD X emis de către AJFP Hunedoara– Inspectia Fiscală și care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD Xprivind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, se rețin următoarele:

Potrivit art.93 si art.131 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

ART.93

" (1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile [art. 95](#) alin. (4) și [art. 102](#) alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. în cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la [art. 130](#) alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”

Astfel, din prevederile legale invocate reiese ca raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexa a acesteia.

Se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc in urma inspectiei fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță si este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanta si actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere, deoarece numai aceasta creeaza o situatie juridica noua prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contribuabilului.**

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se prevede expres ca obiectul contestatiei il pot constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanta sau intr-un act administrativ fiscal.

Sumele inscrise in raportul de inspectie fiscala reprezinta doar constatari ale organului de inspectie, care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata in lipsa unei decizii de impunere, in conditiile in care legiuitorul a prevazut in mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanta in materie fiscala.

Totodata, conform Instrucțiunilor privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice din Anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F nr.3710/2015, privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice:

“CAP. VI

Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul

1. Sinteza punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului

În acest capitol se consemnează, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului /plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, precum și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

Se fac mențiuni referitoare la formularea și comunicarea de către contribuabil/plătitor, în termenul legal/convenit, a punctului de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală sau, după caz, referitoare la notificarea prin care contribuabilul/plătitorul a înștiințat organele de inspecție fiscală asupra faptului că a renunțat la discuția finală.

De asemenea se prezintă o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, pentru fiecare impozit, taxă, contribuție pentru care s-au stabilit obligații fiscale principale suplimentare.

Punctul de vedere al contribuabilului/plătitorului se anexează la raportul de inspecție fiscală.

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului

În acest capitol se prezintă rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului /plătitorului, atât în cazul în care acesta a fost prezentat în cadrul discuției finale, cât și în cazul în care acesta a fost depus ulterior, în termenul legal. Argumentele organelor de inspecție

fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul/plătitorul a prezentat punctul său de vedere.

CAP. VII

Sinteza constatărilor inspecției fiscale

Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție la care s-au calculat diferențe ale bazei de impozitare și, respectiv, obligații fiscale principale în sarcina contribuabilului/plătitorului se prezintă următoarele informații:

.....
De asemenea se realizează o sinteză a sancțiunilor aplicate, precum și a măsurilor dispuse în cadrul acțiunii de inspecție fiscală.

Raportul de inspecție fiscală se întocmește și se semnează de organele de inspecție fiscală, se avizează de șeful serviciului și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală.

Raportul de inspecție fiscală stă la baza întocmirii și se anexează la următoarele acte administrativ-fiscale:

a) deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice;

b) deciziei privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și, respectiv, de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

Raportul se întocmește în 3 (trei) exemplare, dintre care un exemplar pentru contribuabil/plătitor, un exemplar pentru organele de inspecție fiscală și un exemplar pentru organul fiscal de administrare competent.”

Potrivit prevederilor pct.5.4. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. **Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.,,**

Luând în considerare contestarea de către petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD X, D.G.R.F.P Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată de petentă împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-....

În fapt, urmare controlului efectuat de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, s-a constatat că în sem. 2/2011, SC XSRL Deva a înregistrat achiziții de bunuri de la Y în suma de ... lei, cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în suma de ... lei, în baza facturii nr..., reprezentând:

- bunuri de natura mijloacelor fixe constând în două baraci cu destinația birou de santier, un container situat pe santierul din Deva, o cantina din prefabricate situată în santier, schele metalice în santierele Deva și Sintuhalm, toate acestea având valoarea fără TVA în suma de ... lei și TVA dedusă de societate în suma de ... lei;
- bunuri destinate revanzării reprezentate de cofraje metalice și grinzi de lemn, având valoarea fără TVA de ... lei și TVA aferentă în suma de ... lei.

În anul fiscal 2010, SC XSRL Deva a livrat aceleași societăți bunuri constând în materiale de construcții, în suma totală de ... lei din care valoarea fără TVA în suma de ... lei și TVA colectată în suma de ... lei. Creanțele generate de aceste tranzacții au fost compensate parțial cu obligațiile de plată generate de achizițiile efectuate de SC XSRL Deva de la Y, pentru suma de ... lei.

Ulterior acestor operațiuni, o parte din bunurile achiziționate de la Y au fost închiriate de petentă, iar altă parte au fost scoase din funcțiune (baraca, magazie metalică, hală metalică), valoarea totală a acestora fiind în suma de ... lei, din care valoarea amortizată în suma de ... lei și valoarea rămasă neamortizată în suma de ... lei. Prin decizia nr. ... a administratorului societății, se dispune valorificarea bunurilor scoase din funcțiune în suma totală de ... lei, prin vânzarea acestora unei societăți specializată în valorificarea deșeurilor metalice.

Furnizorul Y, nu a depus deconturile privind TVA aferente anului fiscal 2011, nici declarațiile informative cod 394, demonstrând un comportament fiscal incorect. De asemenea, pentru anul fiscal 2011 Y nu a depus declarația anuală privind impozitul pe profit, iar din data de ... este în faliment.

Organele de inspecție fiscală concluzionează că, dacă taxa pe valoarea adăugată nu a fost exigibilă în conformitate cu prevederile art.145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prin nedeclararea și nedeplinirea declarației informative 394 de către furnizor, dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei înregistrată în evidența contabilă a petentei, în anul fiscal 2011, nu a luat naștere.

În același timp, analizând necesitatea aprovizionării cu bunurile înscrise în factură, organele de inspecție fiscală rețin că achizițiile efectuate de SC XSRL de la Y, au avut drept scop diminuarea creanțelor de la acest partener, rezultate din livrări de bunuri efectuate de SC XSRL Deva în perioada anterioară perioadei supuse prezentei inspecții a taxei pe valoarea adăugată, creanțe pe care societatea a încercat să le recupereze prin diferite metode legale și nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată în suma de ... lei, prin neacordarea dreptului de deducere.

Prin contestație, petenta prezintă anumite aspecte legate de nemotivarea actului administrativ fiscal atacat, precum și argumente legate de nelegalitatea constatărilor, subliniind că achizițiile în discuție sunt deductibile din perspectiva TVA, motivat de faptul că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv :

- închirierea/vanzarea acestora către diverși clienți;
- exploatarea bunurilor de natura mijloacelor fixe ;
- scoaterea din funcțiune a unor mijloace fixe și valorificarea lor , prin vanzarea acestora unei societati specializata in valorificarea deseurilor metalice.

Petenta mai susține că toate cerințele legale de fond și de forma pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA pentru achizițiile efectuate de la furnizorul Y au fost respectate, înregistrarea în contabilitate a achizițiilor de marfuri fiind efectuată, pe baza de documente justificative, iar argumentul echipei de inspecție fiscală potrivit căruia SC XSRL ar fi urmărit doar recuperarea creanțelor datorate de furnizorul Y, nu prezintă nicio relevanță juridică raportat la tranzacția economică efectuată între petentă , în calitate de cumpărător și Y în calitate de vânzător.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cuprinse la Titlul VI TVA, după cum urmează:

“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. 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 sau 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](#);

ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

ART. 157 Plata taxei la buget

(1) *Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.*

Legislația secundară comunitară este fundamentată de Tratat și implică o varietate de proceduri definite în acestea. În cadrul Tratatelor care instituie Comunitățile Europene, Dreptul comunitar poate lua următoarele forme:

- **Regulamente**, care sunt direct aplicabile și obligatorii pentru toate Statele Membre, fără a fi nevoie de măsuri de implementare la nivel național;

- **Directive**, care sunt obligatorii pentru statele membre în privința obiectivelor de atins într-un interval de timp prestabilit, lăsând la alegerea autorităților naționale forma și mijloacele de implementare. Directivele trebuie să fie transpuse în legislația națională în concordanță cu procedurile fiecărui stat membru.

- **Decizii**, care sunt obligatorii în întregime pentru cei cărora le sunt adresate. Prin urmare, deciziile nu necesită implementarea în legislația națională. O decizie poate fi adresată unuia sau tuturor statelor membre, întreprinderilor sau persoanelor fizice.

- recomandări și opinii care nu sunt obligatorii.

De asemenea, atât regulamentele comunitare emise în vederea aplicării unitare a legislației în domeniul TVA la nivel comunitar, care sunt aplicabile ca atare fără a fi necesară transpunerea în legislația națională, cât și cazurile Curții Europene de Justiție, conțin referiri la Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care constituie republicarea Directivei a 6-a, respectiv a Directivei 77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977, transpusă în legislația națională a României prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În considerarea acestor aspecte, legiuitorul a înțeles să completeze art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, după cum urmează:

“ *ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

(11) *În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.*”

Astfel, începând cu data intrării în vigoare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv 01.01.2016, orice acțiune a autorităților fiscale în domeniul TVA trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, neputând fi limitată doar la prevederile legislației naționale, ci trebuind a fi coroborată cu deciziile CJUE, chiar dacă faptele supuse analizei sunt anterioare intrării în vigoare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal .

Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 28, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 14, și Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, Rep., p. I-7289, punctul 42).

În speța supusă analizei, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, făcând mențiunea în referatul cu propuneri de soluționare a contestației că *“societatea nu a făcut dovada necesității achiziționării bunurilor înscrise în factura nr... emisă de furnizorul Y”*. Deși se recunoaște respectarea de către petentă a preved. art.146 alin.(1) lit.a) referitoare la deținerea unei facturi emise conform prev.art.155 Cod fiscal, organele de inspecție precizează că simpla deținere a unui document care îndeplinește condițiile de formă prevăzute de Codul fiscal nu este suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, acesta fiind condiționat de realizarea de operațiuni taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că SC XSRL a achiziționat în luna august 2011 de la furnizorul Y bunuri în valoare totală de ... lei ,cu taxa pe valoarea adăugată aferentă în suma de ... lei, reprezentând:

- bunuri de natura mijloacelor fixe constând în două barăci cu destinația birou de santier, containere, o cantina din prefabricate situată în santier, schele metalice în șantierele Deva și Sântuhalm, toate acestea având valoarea fără TVA în suma de ... lei și TVA dedusă de societate în suma de ... lei;

- bunuri destinate revânzării reprezentate de cofraje metalice și grinzi de lemn, având valoarea fără TVA de .. lei și TVA aferentă în suma de ... lei.

O parte din bunurile achiziționate au fost fie închiriate, fie vândute, obținându-se venituri în sumă de ... lei, iar altă parte au fost dezmembrate și valorificate ca fier vechi, obținându-se venituri în sumă de ... lei.

Rezultă că bunurile achiziționate de SC XSRL pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei au fost ulterior valorificate, obținându-se venituri în sumă totală de ... lei.

Pentru a-și consolida raționamentul în neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, pe lângă argumentul că bunurile achiziționate de petenta nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, invocă și comportamentul fiscal incorect al furnizorului care, consideră autoritățile fiscale, chiar dacă nu este definitiv în analiza dreptului de deducere, este un element avut în vedere de Codul fiscal, care la art.145 alin.(1) prevede că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Referitor la **îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă** în vederea acordării dreptului de deducere a TVA, prin Decizia nr. 7405 din 22 noiembrie 2013, I.C.C.J precizează:

„ Din interpretarea dispozițiilor art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, instanța a reținut că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințele de formă: îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

În actele contestate în cauză se reține că este obligația persoanei impozabile să facă dovada achiziționării bunurilor/serviciilor în beneficiul său, respectiv ca fiind destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.”

Așa cum se poate observa, temeiurile de drept care reglementează cerințele de fond și de formă în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA și la care se raportează și Înalta Curte de Casație și Justiție sunt cele prevăzute de art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nefiind menționate alte eventuale articole sau prevederi legale din a căror coroborare ar putea rezulta posibilitatea existenței unei alte situații care ar determina neacordarea dreptului de deducere.

În acest sens este și Hotărârea CJUE din 13 februarie 2014 în afacerea Maks Pen EOOD, cauza C-18/13, unde instanța de trimitere din Bulgaria a înaintat Curții cinci întrebări preliminare, dintre care prin cea de-a cincea se dorește să se afle dacă Directiva 2006/112/CE se opune unei reglementări naționale care fixează faptul generator al TVA în cazul prestării unui serviciu, doar la momentul în care respectivele venituri sunt înscrise în contabilitate conform standardelor internaționale preluate de către dreptul național.

Curtea a răspuns că **legislația fiscală referitoare la exigibilitatea TVA contravine în mod flagrant normelor europene**, deoarece fixează acest termen în funcție de momentul la care furnizorii persoanei impozabile își înregistrează în contabilitate veniturile, aspect care a fost criticat de către Curte în Hotărârea pronunțată în afacerea Toth, cauza C-324/11, directiva fiind extrem de precisă sub acest aspect, iar faptul generator intervenind la momentul la care are loc prestarea serviciului.

Legislația în vigoare stabilește drept condiție necesară pentru deducerea TVA, elementul intențional, fără să condiționeze acordarea dreptului de deducere **de obținerea efectivă de venituri din operațiuni care dau drept de deducere ori de efectuarea propriu-zisă a activităților respective.**

Faptul că petenta a obținut venituri ca urmare a valorificării bunurilor achiziționate de la Y demonstrează că bunurile au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, chiar dacă pentru o parte s-au aplicat măsurile de simplificare (taxarea inversă). Mai mult chiar, legiuitorul nu condiționează acordarea dreptului de deducere de cuantumul veniturilor obținute sau de natura acestor venituri.

Referitor la comportamentul fiscal al furnizorului, conform Deciziei din cazul C - 438/2009, directiva UE în materie de TVA nu permite statelor membre să priveze persoana impozabilă de exercitarea unui drept de deducere în cazul neprezentării unei declarații de înregistrare în scopuri de TVA a furnizorului (punctul 34 din Hotărârea Curtii). Mai mult, conform punctului 35 al aceleiași Hotărâri "*Din moment ce administrația fiscală competentă dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al tranzacțiilor comerciale, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept*". Pe această speță, Curtea Europeană de Justiție s-a mai pronunțat în cazurile Ecotrade, C11/95/07 și C11/96/07, Rep., p. 3457, punctul 64, precum și Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaepito, C392/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 40.

Având în vedere cele prezentate mai sus, Hotărârea Curții este fără echivoc:

"Astfel, o eventuală neîndeplinire de către prestatorul serviciilor a obligației prevăzute la articolul 22 alineatul (1) din a șasea directivă nu poate repune în discuție dreptul de deducere de care beneficiază destinatarul serviciilor respective în temeiul articolului 17 alineatul (2) din această directivă".

În Hotărârea pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, Mahageben și Peter David, Curtea a statuat că "administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului, pe de o parte, să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință" (pct. 61).

Redăm mai jos extras din Hotărârea în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, Mahageben și Peter David de unde rezultă fără niciun dubiu că autoritățile fiscale

naționale nu pot refuza dreptul de deducere a TVA condiționat de comportamentul fiscal al furnizorului din amonte.

„40. Problema de a ști **dacă TVA-ul datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către Trezorerie nu influențează dreptul persoanei impozabile de deducere a TVA-ului achitat în amonte.** Astfel, TVA-ul se aplică asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (a se vedea Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, Rec., p. I-1991, punctul 26, Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 54, precum și Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 49).

44. În plus, din decizia de trimitere reiese că întrebările adresate se întemeiază pe premisele potrivit cărora, în primul rând, operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere a fost efectuată, astfel cum aceasta rezultă din factura corespunzătoare, și, în al doilea rând, această factură cuprinde toate informațiile impuse de Directiva 2006/112, astfel încât condițiile de fond și de formă prevăzute de această directivă pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere sunt reunite.

45. În aceste împrejurări, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte.

50. Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în cauza C-142/11 că **articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care îl datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.**”

În ceea ce privește afirmația organelor de inspecție fiscală că petenta nu a făcut dovada necesității achiziționării bunurilor înscrise în factura nr. ... emisă de furnizorul Y, prin faptul că achiziționarea bunurilor s-a efectuat în scopul recuperării creanțelor de la acest partener, precizăm că organul fiscal nu are calitatea de administrator al afacerilor unei societăți comerciale, nefiind îndrituit să stabilească oportunitatea sau inoportunitatea unei achiziții, având doar rolul de a verifica legalitatea unei operațiuni comerciale, respectiv dacă aceasta este înregistrată în contabilitate și dacă există documente justificative pentru această operațiune.

Faptul ca furnizorul Y nu și-a îndeplinit obligațiile declarative sau că la data efectuării inspecției fiscale la SC XSRL societatea era în procedura falimentului, nu reprezintă un fapt generator al stabilirii unor obligații suplimentare în sarcina petentei, răspunderea fiscală revenind societății furnizoare.

În acest sens s-a pronunțat și Tribunalul Arad prin sentința civilă nr.... în dosar nr...., sentință rămasă definitivă prin Hotărârea nr....a Curții de Apel Timișoara.

În vederea lămuririi unor aspecte referitoare la stabilirea, în sarcina societății XSRL, a sumei de ... lei reprezentand TVA suplimentară, corelate cu prevederi legislative secundare care pot fi conexe cauzei în ceea ce privește aplicarea expresă a art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile perioadei supuse verificării, organele de soluționare au solicitat organelor de inspecție fiscală, prin adresa nr...., completarea, în acest sens, a referatului cu propuneri de soluționare.

Din răspunsul transmis, rezultă că organele fiscale au încadrat o stare de fapt reprezentată de comportamentul fiscal necorespunzător al furnizorului, într-un temei de drept care reglementează faptul generator și exigibilitatea, considerând că prin nedeținerea declarațiilor fiscale de către Y petenta își pierde dreptul de deducere pentru TVA aferentă bunurilor aprovizionate și prin faptul că bunurile aprovizionate nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, SC XSRL nu are dreptul să își deducă TVA aferentă acestor bunuri.

Așa după cum rezultă din considerentele prezentate, fundamentarea de către organele de inspecție fiscală, a constatărilor, pe temeiurile de drept menționate în actul administrativ fiscal atacat, este contrazisă în totalitate de jurisprudența Curții de Justiție Europeană, de care autoritățile fiscale sunt obligate să țină seama în ceea ce privește TVA.

Organele de inspecție fiscală au considerat că nedeținerea declarațiilor fiscale și informative de către Y echivalează cu neintervenirea exigibilității taxei, fără a verifica, dacă pentru operațiunile respective agentul economic nominalizat și-a înregistrat în contabilitate veniturile facturate precum și TVA colectată, limitându-se la informațiile din baza de date electronică a ANAF. Deși societatea furnizoare este în faliment din 2013, aceasta este reprezentată de un lichidator

numit de un judecător sindic, iar procesul verbal de compensare a creanțelor reciproce încheiat între SC XSRL și Y a fost semnat, din partea acestuia din urmă, de către un avocat, fiind astfel recunoscute livrarile efectuate către SC XSRL.

În ceea ce privește utilizarea bunurilor aprovizionate în folosul operațiunilor taxabile, precizăm că o parte din acestea au fost fie închiriate, fie vândute, obținându-se venituri în sumă de ... lei, iar altă parte au fost dezmembrate și valorificate ca fier vechi, obținându-se venituri în sumă de ... lei. Organele de inspecție fiscală nu menționează cuantumul TVA colectată aferent veniturilor obținute ca urmare a vânzării și închirierii, dacă aceste operațiuni au fost declarate de petentă în declarațiile fiscale, făcând astfel legătura între achiziționarea unor bunuri și utilizarea în folosul operațiunilor taxabile, din punct de vedere a TVA.

Având în vedere că, prin neluarea în considerare a tuturor elementelor de fapt care să conducă la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv prin neadministrarea și necoroborarea tuturor probelor ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra situației de fapt în cauza dedusă soluționării, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-HD X privind suma de ... lei reprezentand TVA stabilită suplimentar emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.F-HD X, conform prevederilor art.279 alin.(3) și (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ ART. 279 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat, în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat, nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației...

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Pentru considerentele aratate, în temeiul art.279 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E:

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-HD X privind suma de ... lei reprezentand TVA stabilită suplimentar, organul emitent al actului

desființat urmând să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.

2. Prezenta decizie se comunica la:

- Societatea XSRL cu sediul în localitatea Deva, ...jud.Hunedoara;
- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală , cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Timis sau Tribunalul Hunedoara, in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,