

DECIZIA NR. 2477/2/2017
privind soluționarea contestației formulate de
X Ioan din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 32075/2014
și reînregistrată cu nr. 25431/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată, de dl X Ioan CNPX, domiciliat în mun. X, str. Pinului nr. 7, jud. X, prin adresa înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 2477/2016, cu privire la soluția pronunțată pe latura penală de către Ministerul Public- Parchetul de pe lângă Tribunalul X și la necesitatea reluării procedurii administrative de soluționare a contestației.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. 57340/2014 și la D.G.R.F.P. Brașov cu nr. 32075/2014, a fost soluționată prin Decizia nr. 428/2014, prin care s-a dispus suspendarea soluționării contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală pentru suma totală de X lei, procedura urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivului care a determinat suspendarea a încetat, în condițiile legii.

Obiectul contestației, îl constituie *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X/21.01.2014*, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/21.01.2014, și privește suma totală de X lei reprezentând TVA respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport cu data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere nr. X/21.01.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/21.01.2014, respectiv data de **21.01.2014**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la A.J.F.P. X, respectiv data de **11.02.2014**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația este formulată de dl X Ioan și prezintă semnătura acestuia în original.

La dosarul contestației se află anexată Ordonanța Prim procurorului din 16.05.2016 (rămasă definitivă întrucât împotriva ei nu s-a formulat plângere la Tribunalul X) și Ordonanța Procurorului din 23.03.2016, date în dosarul X/P/2013.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 277, alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile punctului 10.2 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal învestită să soluționeze contestația formulată de dl **X Ioan** din mun. X, jud. X.

I. Prin contestația formulată, dl X Ioan din mun. X, jud. X, solicită anularea Deciziei de impunere obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X/21.01.2014 și a Raportului de

inspecție fiscală nr. X/21.01.2014, acte emise de către A.J.F.P. X– Activitatea de Inspecție Fiscală, precum și admiterea contestației și dispunerea rambursării sumei solicitate, pentru următoarele considerente:

În susținerea contestației petenta afirmă că împreună cu soția sa și cu X Toader și soția acestuia, a construit un număr de 24 apartamente, situate la mansardele a trei blocuri din trei locații diferite, respectiv:

- 4 apartamente situate în mun. X, strada Plugarilor nr. 2, sc. A;
- 4 apartamente situate în mun. X, Aleea Haiducului nr. 1, bl T6, sc. B;
- 16 apartamente situate în mun. X, strada Henri Coandă nr. 55, bl. 3;

pe care le-a înstrăinat către diverse persoane fizice.

În urma acestor vânzări A.J.F.P. X a dispus înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA începând cu 01.01.2011 fiindu-i atribuit codul de înregistrare **RO X**, cod care a fost anulat din oficiu prin Decizia nr. 219472043/2012, întrucât nu au fost depuse la organul fiscal deconturile aferente trim. I-II 2012.

Dorind să se reactiveze în scop de TVA, petentul a depus la organul fiscal cu competență de administrare Declarația de mențiuni formular 020 și a solicitat atribuirea unui nou cod de TVA, obținând codul de înregistrare fiscală **ROX1**.

Dl. X Ioan menționează că, pentru veniturile și TVA aferente apartamentelor edificate și înstrăinate, au fost încheiate Decizia de impunere nr. X/28.02.2013 și Raportul de inspecție fiscală nr. X/28.02.2013, iar în baza codului de TVA **ROX1** a depus la organul fiscal competent decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013 și a solicitat rambursarea sumei de X lei aferentă prestărilor de servicii de care a beneficiat și materialelor achiziționate în vederea construirii apartamentelor.

Pentru verificarea soldului negativ de TVA, a fost efectuată inspecție fiscală la finalizarea căreia s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X/14.06.2013 și a fost emisă Decizia de impunere nr. X/14.06.2013, prin care s-a respins la rambursare suma solicitată. De asemenea, organele de control au constatat că societatea a primit în mod eronat codul de TVA **ROX1**, urmând ca acesta să fie anulat.

Împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. X/14.06.2013 și a Deciziei de impunere nr. X/14.06.2013 contribuabilul a formulat contestația înregistrată la AJFP X sub nr. 7333/2013, care nu a fost soluționată până la data depunerii contestației curente.

Întrucât i-a fost atribuit un nou cod de TVA (ROX), dl. X Ioan a mai solicitat încă o dată, în baza acestui cod, rambursarea TVA în sumă de X lei, respectiv:

- prin decontul lunii septembrie 2013 înregistrat la AJFP X sub nr. X288171-2013, suma de X lei;
- prin decontul lunii octombrie 2013 înregistrat la AJFP X sub nr. X313371-21.11.2013, suma de X lei.

Potentul susține că prin Decizia de impunere nr. X/21.01.2014, contestată, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare suma solicitată, pe motiv că sumele de X lei și X lei ar fi fost solicitate la rambursare a doua oară, cu încălcarea art. 147[^]3 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 care prevede că TVA solicitată la rambursare nu se mai reportează în perioada fiscală următoare. Totodată organele de control au constatat faptul că dl X Ioan nu a notificat printr-o scrisoare recomandată organele fiscale competente cu privire la faptul că suma solicitată la rambursare provine din perioada anilor 2008 și 2009, fiind deci solicitată pentru o perioadă mai mare de trei ani de la data emiterii facturilor

În susținerea afirmației că sumele nu au fost solicitate la rambursare a doua oară, dl. X Ioan precizează că solicitarea la rambursare a sumelor a fost efectuată anterior de altă persoană impozabilă, identificată cu codul de TVA ROX1, iar acum de persoana impozabila cu codul ROX. Potentul consideră că aceasta fiind o cerere de rambursare a

TVA aferentă unei alte persoane impozabile, nu vede întemeiată o astfel de constatare a organelor de control.

Referitor la faptul că ar fi trebuit să notifice printr-o scrisoare recomandată organele fiscale competente cu privire la faptul că suma solicitată la rambursare provine dintr-o perioadă mai mare de 3 ani de la data emiterii facturilor, contribuabilul apreciază că termenul de 3 ani începe să curgă, în condițiile art. 145, alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, începând cu data atribuirii codului de TVA după înregistrarea în scopuri de TVA de către organul fiscal. De asemenea, petentul consideră că lipsa notificării nu poate reprezenta o condiție de respingere a dreptului de rambursare a TVA, mai ales că a mai fost verificat anterior de același organ de inspecție fiscală și nu s-a făcut nicio mențiune cu privire la acest aspect.

II. Prin Decizia de impunere nr. X/21.01.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/21.01.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Brașov- A.J.F.P. X- Inspecție Fiscală au stabilit că dl X Ioan nu are drept de rambursare pentru **TVA în sumă totală de X lei**, perioada supusă verificării fiind 01.05.2013-31.10.2013.

Inspecția a fost efectuată pentru verificarea cu control anticipat a soldului negativ al TVA în sumă totală de X lei solicitat la rambursare cu deconturile nr. X288171-2013, depus pentru luna septembrie 2013 și X313371-21.11.2013, depus pentru luna octombrie 2013.

Din constatările organelor de control reiese că suma de X lei se compune din:

- **X lei**, sumă înscrisă la rândul 30 "Regularizări taxă dedusă" solicitată la rambursare prin decontul lunii septembrie 2013 și care a mai fost solicitată la rambursare și prin decontul lunii aprilie 2013,
- X lei, sumă înscrisă la rândul 30 "Regularizări taxă dedusă" în decontul lunii octombrie, din care suma de **X lei** a mai fost solicitată la rambursare și prin decontul lunii aprilie 2013, iar suma de **X lei** reprezintă TVA aferentă unor servicii de turnare a unor centuri de beton efectuate de SC NC SRL, provenind din anul 2009.

Organele de control precizează că prin decontul de TVA depus pentru luna aprilie 2013, înregistrat la A.F.P. X sub nr. X154312-2013, pe codul de TVA X1, dl X Bogdan a solicitat rambursarea sumei negative de TVA în valoare de X lei aferentă perioadei 01.01.2013 - 30.04.2013. Astfel, se constată că prin solicitarea la rambursare de două ori a sumelor de X lei și X lei, contribuabilul a încălcat prevederile art. 147³ alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, echipa de control a constatat că pentru sumele solicitate la rambursare, contribuabilul nu a respectat prevederile art.147¹ alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu punctul 48 alin. (2) din HG nr. 44/2004, respectiv nu a notificat organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că-și va exercita dreptul de deducere după mai mult de trei ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere, având în vedere că sumele provin din anii 2008 și 2009.

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

În fapt, organele fiscale din cadrul AJFP X- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite

de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X/21.01.2014, au stabilit că persoana impozabilă **X Ioan nu are drept de rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă perioadei 01.05.2013- 31.10.2013.**

Acțiunea de inspecție fiscală a fost demarată ca urmare a depunerii de către dl. **X Ioan**, la organul fiscal teritorial, a deconturilor de TVA cu opțiune de rambursare aferente lunilor septembrie 2013 și octombrie 2013, pentru care s-a dispus efectuarea de control anticipat și a cuprins perioada 01.05.2013-31.10.2013.

Referitor la modalitatea de înregistrare în scopuri de TVA a persoanei impozabile **X Ioan**, din raportul de inspecție fiscală nr. X/21.01.2014 se rețin următoarele:

- **codul de TVA ROX** a fost atribuit persoanei fizice **X Ioan** din oficiu, de către organul fiscal teritorial, la data de **01.10.2011**, și a fost radiat tot din oficiu la data de **01.08.2012**, ca urmare a neevidențierii de achiziții, respectiv livrări, în deconturile de TVA depuse pentru două perioade fiscale consecutive, în cursul unui semestru calendaristic, fiind incidente prevederile art. 153 alin. (9) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“art. 153 (9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

e) dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor care au perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două perioade fiscale consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor impozabile care au perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, respectiv începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane impozabile în scopuri de TVA dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și, respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație;”

- **codul de TVA ROX1** a fost atribuit persoanei fizice **X Ioan**, în calitate de reprezentant al asocierii **X Ioan și X Mihaela Maria**, înregistrată în scopuri de TVA prin opțiune la data de **14.01.2013**, în baza declarației cod 020 înregistrată la DGFP- AMAVS X sub nr. 1213/2013.

Organele de control au constatat că persoana impozabilă nu a îndeplinit condițiile obligatorii pentru reînregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor care au fost radiate din oficiu ca urmare a neevidențierii de achiziții, respectiv livrări de bunuri în deconturile de TVA depuse pentru două perioade fiscale consecutive, în cursul unui semestru calendaristic, prevăzute în secțiunea a 4-a, pct. 1 din OPANAF nr. 1436/28.09.2012:

„SECȚIUNEA a 4-a Dispoziții speciale privind înregistrarea în scopuri de TVA potrivit prevederilor art. 153 alin. (9¹) lit. d) din Codul fiscal

1. Persoanele impozabile cărora le-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA pentru

neevidentierea, în deconturile de taxă depuse, a niciunei operațiuni realizate, în condițiile prevăzute de art. 153 alin. (9) lit. e) din Codul fiscal, depun cererea de înregistrare în maximum 180 de zile de la data anulării înregistrării în scopuri de TVA, potrivit art. 153 alin. (9¹) lit. d) din Codul fiscal.”

Drept urmare, prin adresa nr. 6262/14.06.2013, au solicitat reanalizarea înregistrării în scopuri de TVA, având în vedere că persoana impozabilă nu a depus o cerere de reînregistrare în scopuri de TVA în maximum 180 de zile de la data anulării înregistrării (01.08.2012), în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (9¹) lit. d) din Legea nr. 571/2003.

„art. 153 (9¹) Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (9) lit. a) - e), organele fiscale competente înregistrează persoanele impozabile în scopuri de TVA astfel:

[...]

d) la solicitarea persoanei impozabile, în situația prevăzută la alin. (9) lit. e), pe baza unei declarații pe propria răspundere din care să rezulte că va desfășura activități economice cel mai târziu în cursul lunii următoare celei în care a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Data înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile este data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA. În situația în care persoana impozabilă nu depune o cerere de înregistrare în scopuri de TVA în maximum 180 de zile de la data anulării, organele fiscale nu vor aproba eventuale cereri ulterioare de reînregistrare în scopuri de TVA.

Serviciul Registru Contribuabili, Declarații Fiscale Persoane Fizice **confirmă faptul că înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile X Ioan nu este validă**, drept pentru care începând cu data de 30.09.2013, contribuabilul a fost radiat din Registrul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în baza deciziei privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA nr. 248757/2013, potrivit prevederilor art. 153 alin. (9) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Persoana impozabila **X Ioan cu ROX1**, a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale, care a avut ca obiectiv soluționarea cererii de rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată, în suma de X lei, înscrisă în decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013 înregistrat la AFP X sub nr. X154312/23.05.2013 și care a cuprins perioada 01.01.2013-30.04.2013. Constatările organelor de control au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. X/14.06.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/14.06.2013, prin care s-a respins integral la rambursare suma solicitată de contribuabil. Se reține că împotriva măsurilor stabilite prin decizia de impunere nr. X/14.06.2013, contribuabilul a depus contestație iar aceasta a fost soluționată prin Decizia nr. 604/2014 prin care s-a decis desființarea actelor administrativ fiscale cu privire la suma totală de X lei și refacerea inspecției fiscale.

- **codul de TVA ROX** a fost atribuit persoanei fizice **X Ioan**, în calitate de reprezentant al asocierii **X Ioan și X Mihaela Maria**, înregistrată în scopuri de TVA prin opțiune la data de 30.09.2013, în baza declarațiilor cod 099 și cod 020 înregistrate la AJFP X sub nr. 258757/30.09.2013 și a fost anulat la data de 01.11.2014.

Din documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

1) Referitor la TVA în sumă de X lei (X lei + X lei)

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organul fiscal a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, în condițiile în care pentru aceleași facturi contestatorul a mai solicitat deja rambursarea și cu

decontul de TVA depus pentru luna aprilie 2013 și soluționat cu control anticipat, fiind emisă Decizia X/14.06.2013 care a fost contestată pentru suma neaprobată printr-o contestație distinctă.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. X/21.01.2014, TVA în sumă de X lei solicitată la rambursare prin decontul depus pentru luna septembrie 2013, înregistrat la AJFP X sub nr. X288171-2013 și TVA în sumă de X lei solicitată la rambursare prin decontul depus pentru luna octombrie 2013, înregistrat la AJFP X sub nr. X313371-21.11.2013, au mai fost solicitate la rambursare și prin decontul depus pentru luna aprilie 2013, soluționat cu control anticipat.

Astfel, din documentele aflate la dosarul contestației, se reține că:

- prin Decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013 înregistrat la A.F.P. X sub nr. X154312-2013/23.05.2013, **pe codul de înregistrare X1**, dl **X Ioan** a solicitat restituirea sumei negative de TVA în valoare de X lei, aferentă perioadei 01.01.2013 - 30.04.2013, dreptul de deducere a TVA fiind exercitat în baza facturilor emise de **SC C SRL, SC UC SRL** (prestatori de servicii) și **SC TTI SRL** (pentru achiziții materiale). În urma verificărilor efectuate a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X/14.06.2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. X/14.06.2013 prin care s-a respins la rambursare întreaga sumă de X lei.

- Urmare a contestației depuse de către dl. **X Ioan** la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 45228/2013 organul competent a emis Decizia nr. 604/2014, prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr. X/14.06.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/14.06.2013 cu privire la suma totală de X lei reprezentând TVA respinsă la rambursare și efectuarea unei noi verificări, care va viza strict aceeași perioadă și același obiect pentru care s-a emis decizia nr. X/14.06.2013.

- Ca urmare a reverificării, a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. X/13.05.2014 și s-a emis Decizia de impunere nr. X/13.05.2014, prin care organele de inspecție fiscală au respins la rambursare suma de X lei, organele de control considerând că această sumă a fost solicitată eronat de persoana impozabilă **X Ioan**, deoarece reînregistrarea fiscală în scopuri de TVA, nu era validă, iar codul de înregistrare fiscală ROX1 înscris în decontul cu opțiune de rambursare al lunii aprilie 2013 a fost atribuit în mod eronat de organul fiscal.

- De asemenea, organele de inspecție fiscală, în baza Procesului verbal nr. X/13.05.2014, au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea Penală nr. X/13.05.2013, în care au fost consemnate fapte care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, fapte prevăzute și pedepsite de art. 8 și art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, având în vedere că persoana impozabilă **X Ioan** a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA în sumă totală de X lei aferentă unor servicii facturate de furnizori **SC C SRL și SC UC SRL**, susceptibile a fi nereale.

- Având în vedere faptul că organele de control au sesizat Parchetului de pe lângă Tribunalul X, soluționarea contestației depusă de contribuabil împotriva Deciziei de impunere nr. X/13.05.2014, a fost suspendată prin Decizia nr. 1093/2014 până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

Chiar dacă la data depunerii cererilor nr. X288171-10.2013 și nr. X313371-21.11.2013, soarta primei cereri nr. X154312-2013/23.05.2013 era incertă pentru suma în discuție, nefiind soluționată contestația societății la Decizia de impunere X/14.06.2013, din actele aflate la dosar se reține deci că, după reverificarea perioadei, prin Decizia nr. 1093/2014 a fost suspendată soluționarea contestației, urmând ca cererea petentului cu privire la suma de X lei să fie reanalizată la finalizarea cercetărilor pe latura penală.

Se constată că în condițiile în care contribuabilul nu a prezentat la control alte documente față de cele prezentate la inspecția anterioară, respectiv alte facturi aferente perioadei controlate pentru care își exercită dreptul de deducere a TVA, se constată că petenta a solicitat de două ori la rambursare aceeași sumă.

În drept, în speță sunt incidente prevederile 147[^]3, alin. 6) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Art. 147[^]3 Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153

[...]

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.

Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Contribuabilul afirmă în contestația depusă împotriva Deciziei de impunere X/21.01.2014 că a **„solicitat încă o dată”** în baza noului cod de TVA (ROX), rambursarea TVA dar se contrazice și afirmă că „suma nu a fost solicitată la rambursare a doua oară”, deoarece solicitarea actuală s-a făcut de o persoană impozabilă care are alt cod de înregistrare în scopuri de TVA.

Această susținere a petentului nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că deducerea taxei aferentă achizițiilor se poate efectua o singură dată în baza originalelor sau documentelor justificative reconstituite conform legii, și că indiferent de codul de TVA în baza căruia s-a efectuat solicitarea, în fapt este vorba de aceeași persoană impozabilă, de aceleași achiziții și de aceleași documente justificative.

Considerând prevederile legale aplicabile în speță, precum și documentele aflate la dosarul cauzei, se constată că societatea a solicitat nejustificat rambursarea TVA în sumă de X lei, astfel că în temeiul prevederilor art. 276 alin. (1) și 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„Art. 276- Soluționarea contestației

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

Art. 279 Soluții asupra contestației

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

coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de X lei.

1) Referitor la TVA în sumă de X lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea în mod legal și-a exercitat dreptul de deducere a taxei în sumă de X lei printr-un decont depus după mai mult de trei ani consecutivi de la nașterea dreptului de deducere, fără a notifica acest fapt organelor fiscale competente.

În fapt, contribuabilul solicită rambursarea TVA în sumă totală de X lei înscrisă în trei facturi de prestări servicii emise de SC NC SRL astfel:

- în baza facturii nr. 14/09.02.2009 în valoare de X lei a fost dedusă TVA în sumă de X lei
- în baza facturii nr. 15/09.02.2009 în valoare de X lei a fost dedusă TVA în sumă de X lei
- în baza facturii nr. 16/09.02.2009 în valoare de X lei a fost dedusă TVA în sumă de X lei

Cele trei facturi au fost emise în baza contractului de prestări servicii nr. 18/25.11.2008 și a devizelor de lucrări nr. 1/25.11.2008, nr. 2/25.11.2008 și nr. 3/25.11.2008, care se regăsesc anexate la dosarul cauzei.

„Art. 147[^]1 Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.”

Referitor la cazul în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul la care acest drept ia naștere, Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004, prevăd că:

„pct. 48 (2) În aplicarea art. 147[^]1 alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.”

Din aceste prevederi legale rezultă că dreptul de deducere se exercită, pentru o perioadă fiscală, prin decontul de taxă, prin scăderea din taxa colectată a taxei aferente achizițiilor pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere. În cazul în care, din varii motive, deducerea taxei nu s-a făcut în perioada fiscală de declarare, iar deducerea taxei se face după mai mult de 3 ani consecutivi celui în care a luat naștere dreptul de deducere, dar nu mai mult de 5 ani, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere printr-un decont ulterior, cu condiția notificării organelor fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, a faptului că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.

Cu privire la nașterea dreptului de deducere sunt incidente prevederile art. 145 alin. (1) din Codul fiscal potrivit cărora *"(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei"* coroborat cu cele ale art. 134¹ *"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol"* și art. 134² *"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator; (2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine: a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;"*.

În cauză fiind vorba de facturi de achiziție emise în data de 09.02.2009 se reține că termenul de trei ani prevăzut de punctul 48 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a articolului 147¹ alin. (3) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, s-a împlinit în 31.12.2012. Astfel, deoarece contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a taxei exigibile în anul 2009, în baza facturilor din 09.02.2009, abia prin decontul de TVA întocmit pentru luna octombrie 2013, deci în al patrulea an de la nașterea dreptului de deducere, fără a notifica organelor fiscale acest fapt, se constată că în mod legal organele de control au respins la rambursare TVA în sumă de X lei. Se reține că depunerea notificării constituie, așa cum se prevede la art. 147¹ alin. (3) din Codul fiscal, o condiție obligatorie pentru ca persoana impozabilă să își poată exercita dreptul de deducere a TVA printr-un decont depus după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.

Astfel, considerând prevederile legale aplicabile în speță, precum și documentele aflate la dosarul cauzei, se constată că societatea a solicitat nejustificat rambursarea **TVA în sumă de X lei**, motiv pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

"11.1 Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru această sumă.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (1), art. 207 alin. (1), art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 272 alin. (1) lit. a), art. 273, 276 alin. (1), art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X Ioan împotriva Deciziei de impunere nr. X/21.01.2014, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/21.01.2014, **pentru TVA în sumă totală de X lei.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.