



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B

Tel : +0256499334

Fax : +0256499332

e-mail : info.adm @dgfptm.ro

DECIZIA NR. 282/113/24.02.2014

privind soluționarea contestației formulate de **x** înregistrată
la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/23.01.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de A.J.F.P. x - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice prin adresa nr.x/17.01.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/23.01.2014, asupra contestației formulate de x cu domiciliul fiscal în sat x, nr.x comuna x jud. x, CUI x, înregistrată la ORC x Fx/x/2009.

x contestă 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/23.12.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/23.12.2013, pentru suma totală de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este autenticată prin semnatura și ștampila reprezentantului legal.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.205 și art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată x Intreprindere Individuală se îndreaptă împotriva Deciziei 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/23.12.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/23.12.2013, pe care o consideră nelegală și netemeinică .

Contestatorul arată că, Decizia de impunere a căror desființare o solicită este emisă cu încălcarea flagrantă a dispozițiilor art.43 alin.2 lit.e) și f) din Codul de Procedură Fiscală, deoarece nu se arată motivele de fapt care au condus la concluzia că suma de 198.240 lei a fost respinsă la rambursare.

Totodată, arată că prin decizia de impunere contestată nu se precizează nici temeiul de drept, decât cel mult superficial, în sensul „Legea 571/2003, HG 44/2004”, fără a se

preciza ce articole și aliniate din aceste acte normative ar fi fost avute în vedere. Potrivit art.43 Cod Procedură Fiscală motivarea actului administrativ fiscal este obligatorie, implicit în ceea ce privește motivele de fapt și temeiul de drept, în caz contrar, actul este afectat de nelegalitate. În acest sens s-au pronunțat constant Instanțele judecătorești - Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal - Decizia nr. x/10.01.2013.

Contestatorul susține că, la Decizia de impunere contestată a fost anexat Raportul de inspecție fiscală, act administrativ fiscal nelegal și care cuprinde numeroase vicii de formă, cât și în anexele la acest Raport. Astfel, în Decizie nu se precizează numărul total de pagini ale Raportului și anexelor, fiind-i comunicate un număr total de 31 pagini (Raport + Anexe).

Cu privire la viciile de formă ale Raportului de inspecție fiscală, contestatorul arată că:

- nu cuprinde data încheierii sale, ci doar "încheiat astăzi...";
- solicitarea de control încrucișat reprezintă Anexa 7, iar în cuprinsul Raportului - Capitolul VIII liniuța 3 se precizează că ar reprezenta Anexa 9;
- Deconturile de TVA ce i-au fost comunicate reprezintă Anexele 1-6, nicidecum "Anexele 1-8" cum în mod nereal se arată în Raport (pag. ultimă liniuța 2);
- deși i-a fost comunicat și procesul-verbal nr.x/14.11.2013 emis de către același organ fiscal, ce reprezintă Anexa 8, acest înscris nu este evidențiat în Raport.
- conform art.2 alin.3 Cod Procedură Fiscală: "Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului de Procedură Civilă" și ca urmare conform art.150 alin.(2) din Codul de Procedură Civilă: "Copiile (de pe înscrisuri) vor fi certificate de parte pentru conformitate cu originalul".

Contestatorul arată că, deși la Raportul de inspecție fiscală s-au anexat înscrisuri în copie, nici unul dintre acestea nu este certificat pentru conformitate cu originalul, contrar dispozițiilor legale imperative aplicabile.

Având în vedere aceste vicii de formă, contestatorul susține că și Raportul de inspecție fiscală este afectat de nelegalitate.

Contestatorul arată că, Normele legale conținute de Codul Fiscal, de Normele metodologice emise în aplicarea lor și aprobate prin HG 44/2004, de Codul de Procedură Fiscală și de Normele metodologice emise în aplicarea sa și aprobate prin HG 1050/2004 și Instrucțiunile aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr.450/2013, reprezintă legislație administrativă fiscală, subramură a dreptului administrativ, iar în această ramură de drept toate dispozițiile sunt imperative.

Cu privire la viciile de fond, contestatorul arată că:

- După cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate, a fost efectuată o inspecție fiscală parțială în perioada 02.12.2013-23.12.2013 „în vederea soluționării cu control anticipat a decontului cu sumă negativă de TVA”, decont înregistrat la fosta A.F.P. x sub nr.x/26.07.2013. Deși, inspecția fiscală a avut loc la mai mult de 150 de zile de la data înregistrării decontului, prin aceasta încălcându-se dispozițiile art.12 Cod Procedură Fiscală și principiul celerității.

- Controlul a vizat documentele contabile aferente perioadei 01.03.2011-31.07.2013, cu toate că, pentru perioada 01.03.2011- 10.02.2012 nu putea exista acte și documente contabile dacă starea de fapt fiscală reținută în Raport ar fi fost reală. În Raport se reține eronat că firma ar fi fost înființată și a început activitatea la data de 10.02.2012, "prin Rezoluția nr.x/10.02.2012 emisă de O.N.R.C.", această eronată stare de fapt fiind înscrisă în Raport la Cap.II pct.6, total necorespunzător realității.

- Raportul de inspecție fiscală nu cuprinde datele reale de identificare ale firmei noastre. Astfel, la Cap.II pct.6.3 din Raport este consemnat eronat "numărul de înregistrare în Registrul Comerțului F x/x/13.02.2012". În realitate, întreprinderea individuală a fost înregistrată în Registrul Comerțului sub nr. F x/x/19.05.2009.

- Este real faptul că deține autorizația de construire nr.x/x/02/2011 emisă de Primăria

x pentru construirea Pensunii "x." pe terenul identificat în C.F. nr. x, top.x, cad.x. Pentru executarea lucrărilor de construcții s-a încheiat contractul de execuție de lucrări nr.x/08.03.2011 cu SC x SRL, în executarea căruia această persoană juridică a prestat servicii în beneficiul său, a întocmit și a comunicat situații de lucrări și facturi fiscale conținând TVA, facturile fiind achitate "integral prin bancă", după cum rezultă și din procesul-verbal nr.x/14.11.2013, reprezentând Anexa 8 la Raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare, contestatorul susține că, constatările de la pag. 3 pct.12 din Raport sunt doar parțial reale, în sensul că : "pe perioada verificată 15.03.2011-30.06.2013" nu a avut activitate este reală în sensul că în acea perioadă nu a emis facturi fiscale, dar a primit facturi fiscale conținând TVA și le-a decontat integral prin bancă în termenele contractuale convenite cu prestatorul, fapt consemnat și de organul fiscal în actele administrativ fiscale emise.

- Raportul de inspecție fiscală este nelegal, implicit Decizia de impunere emisă în baza sa, întrucât organul fiscal nu a avut în vedere dispozițiile legale aplicabile. Organul fiscal a avut în vedere "prevederile art. 134 alin.(1), (2) și (3), art.134 ind.1 alin.(1), art.134 ind.2 alin.(1)" din Codul Fiscal, fără a avea în vedere că în situația de fapt fiscală dată sunt aplicabile dispozițiile art.134 ind.11 alin.(7) din Codul Fiscal.

- Nu corespunde realității faptul că furnizorul nu ar fi declarat TVA. Furnizorul a depus deconturile de TVA aferente anului 2011. Facturile emise de către acesta în anul 2011, dacă "nu au fost declarate în perioada la care se referă..." nu constituie culpa sa, iar suma reprezentând TVA de rambursat în cuantum de x lei este certă, lichidă și exigibilă în ceea ce îl privește, cu atât mai mult cu cât la data efectuării inspecției fiscale contravaloarea acestor facturi fiscale fusese achitată integral prin bancă, în temenele convenite în contract cu prestatorul, inclusiv TVA.

- Dispozițiile art.134 și urm. Cod Fiscal se impune a fi coroborate cu cele ale art.1 alin.(2) Cod Fiscal și art.2 alin.(3) din Codul de Procedură Fiscală. Suma ce reprezintă TVA de rambursat reprezintă o creanță certă, lichidă și exigibilă pe care o are, potrivit art.662 din Codul de Procedură Civilă.

Contestatorul susține că dreptul de deducere a TVA a luat naștere cu mult anterior efectuării inspecției fiscale. Astfel, potrivit art.145 alin.(1) ind.1 Cod Fiscal "Dreptul de deducere a TVA este amânat până în momentul în care taxa aferentă... serviciilor... a fost plătită furnizorului...", în situația dată a fost achitat TVA în termenul convenit cu furnizorul prin contract, "integral prin bancă".

- Organul fiscal încalcă flagrant principiul de drept potrivit căruia "Nimeni nu se poate prevala de propria culpă". Din cuprinsul Raportului - pag.5, rezultă că "deși furnizorul SC x SRL nu a fost scos din evidență ca și plătitor de taxă pe valoarea adăugată acesta "nu mai îndeplinește condițiile de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA ". Acest fapt nu prezintă nici o relevanță asupra situației de fapt fiscale, întrucât nu rezultă nici măcar că aceste condiții nu ar fi fost îndeplinite la data faptului generator și exigibilității TVA, cu atât mai mult cu cât depunerea de către furnizor, chiar cu întârziere, a deconturilor de TVA nu poate avea repercursiuni asupra beneficiarului care a achitat TVA aferent facturilor fiscale, deci acesta are dreptul la rambursarea TVA.

- Raportul cuprinde mai multe erori flagrante. Astfel, în pag.5 a acestuia se menționează: "Cu adresa nr. x/13.12.2013 Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice din cadrul AJFP x a transmis procesul-verbal nr. x/14.12.2013". Este fizic imposibil ca acest act administrativ fiscal să fie transmis cu o zi anterior datei emiterii lui. Din cuprinsul acestui proces-verbal - anexa 8 la Raport, rezultă că acesta a fost "Listat la 21.11.2013 ora 13,18" cu toate că este înregistrat la organul fiscal sub nr.x/14.11.2013.

Din discuțiile purtate cu reprezentantul legal al furnizorului, contestatorul a înțeles că organul fiscal a emis și i-a comunicat Procesul-verbal nr.x/14.11.2013 listat la data de 14.11.2013, orele 11,44", act administrativ fiscal care relevă starea de fapt fiscală reală. O copie a acestui act administrativ fiscal a fost transmisă de către prestator. Analizând acest

act în comparație cu procesul-verbal listat în 21.11.2013 (Anexa 8 la Raport) rezultă că între acestea există diferențe semnificative majore, din punctul său de vedere actul emis și listat la 14.11.2013 relevând starea de fapt fiscală reală. De altfel, reprezentantul legal al prestatorului a comunicat faptul că a contestat actul listat la data de 21.11.2013, contestația sa administrativă fiind transmisă poștal cu confirmare de primire organului fiscal emitent la data de 20.12.2013, întrucât actul este emis cu rea-credință, în mod abuziv.

Având în vedere aceste considerente, contestatorul solicită desființarea Deciziei de impunere nr.x/23.12.2013, implicit a Raportului de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii sale, Raport fără număr de înregistrare la organul fiscal emitent și fără data emiterii lui.

Contestatorul la contestația formulată a anexat în copie:

- Decizia de impunere nr. x/23.12.2013;
- Raportul de inspecție fiscală;
- Adresa de comunicare a acestor acte administrativ fiscale nr. x/23.12.2013;
- Certificatul de înregistrare a firmei emis de ORC x prin care se arată că firma a fost înființată la 19.05.2009 și are nr. de înmatriculare în Registrul Comerțului F x/x/19.05.2009, nicidecum F x/x/13.02.2012 cum eronat este cuprins în Raportul de inspecție fiscală;
- Plicul poștal prin care i s-a comunicat Decizia de impunere contestată, Raportul de inspecție fiscală și anexele;
- Procesul-verbal nr.x/14.11.2013 listat la 14.11.2013 act administrativ fiscal în care este relevată starea de fapt fiscală reală.

Argumentația juridică a contestatorului este:

- art.43, art.44, art.205 și art. 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- art.134, art.134 ind.(1) alin.7, art. 134 ind.2, art.145, art.147 din Legea 571/2003 privind Cod Fiscal cu modificările și completările ulterioare;
- H.G. nr. 44/2004, H.G. nr.1050/2004 și Ordinul Președintelui ANAF nr.450/2013.

II. 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/23.12.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x/23.12.2013, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Perioada verificată este 01.03.2011 - 31.07.2013.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul a înregistrat, pe baza facturilor primite de la furnizori interni, TVA deductibilă aferentă în principal operațiunilor referitoare la contravaloare situație de lucrări pentru perioada martie 2011-decembrie 2011, la contractul de execuție lucrări nr.x/08.03.2011-înființare Pensiune Turistică județul x.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la data de 30.06.2013 contribuabilul a prezentat un sold al sumei negative TVA în suma de x lei, care provine în principal din taxa pe valoarea adăugată aferentă investițiilor efectuate la Pensiunea turistică.

În conformitate cu prevederile art.7 alin.(2), art.49 alin.(1), (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor unui agent economic este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a acestuia.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale a I.I. x și SC x Vest organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.134 alin.(1), (2), (3), art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au procedat la examinarea stării de fapt a I.I. x și a SC x SRL, din documentele aflate la dosarul fiscal al contribuabilului SC x SRL furnizorul de lucrări de construcții aflat în administrarea Serviciului Fiscal Municipal x, a rezultat că în perioada anului fiscal 2011, când au fost executate lucrările în suma de x lei, acesta nu a depus nici un decont trimestrial de TVA. De asemenea, din studierea documentelor de la dosarul fiscal a rezultat că nici în cursul anului 2012, SC x SRL nu a depus niciun decont de TVA aferent acestei perioade.

În data de 31.05.2013 SC x a depus la Serviciul Fiscal Municipal x deconturile aferente perioadei 2011, fără a fi evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări/prestări realizate în cursul acestor perioade, așa cum rezultă din Anexele 1-4 la prezentul Raport de inspecție fiscală, furnizorul SC x SRL neefectuând nicio plată reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 31.05.2013 SC x SRL, a depus deconturile de TVA pentru trim.I și II pentru anul 2012 fără a fi evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări/prestări realizate în cursul acestei perioade, așa cum rezultă din anexele 5 și 6. Pentru trim.III și IV din anul 2012 și pentru trim. I și II din anul 2013, SC x SRL, nu a depus deconturile de TVA.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorul nu a declarat prestațiile efectuate către I.I. x prin declarațiile informative "394" privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul României aferente anului fiscal 2011, 2012.

Având în vedere situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorul SC x, nu a colectat și nu a declarat taxa pe valoarea adăugată la momentul la care a intervenit faptul generator și exigibilitatea acesteia, în conformitate cu prevederile art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, iar îndeplinirea acesteia nu a putut fi dovedită pe considerentele că furnizorul de bunuri nu a colectat și declarat taxa pe valoarea adăugată, așa cum rezultă din documentele mai sus prezentate, nici dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC x SRL nu a luat naștere conform art.145 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează „Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”

Totodată, având în vedere prevederile art.153 alin.(9) lit.d) și lit.e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că organele fiscale anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, dacă: „dacă nu a depus pe parcursul unui semestru calendaristic niciun decont de taxa” și „dacă în deconturile de taxa depuse în cazul persoanelor care au perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/ servicii și nici livrări/prestări servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare....”, organele de inspecție fiscală au considerat că deși din punct de vedere formal furnizorul SC x SRL nu a fost scos din evidență ca și plătitor de taxa pe valoarea adăugată, în fapt având în vedere prevederile legale mai sus citate, acesta nu mai îndeplinește condițiile de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, având un comportament inadecvat din punct de vedere fiscal, în condițiile în care din deconturile depuse în anii fiscali 2011-2012 cu întârziere la data de 31.05.2013, rezultă că acesta nu a declarat livrări și achiziții, nu a colectat și declarat TVA-ul aferent facturilor emise către I.I x.

Organele de inspecție fiscală precizează că, pentru clarificarea stării de fapt fiscale a SC x SRL, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice cu adresa nr. x/19.09.2013 a solicitat efectuarea unui control încrucișat la aceasta.

Prin adresa nr.x/13.12.2013, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice din cadrul A.J.F.P. xn a transmis Procesul - Verbal nr.x/14.11.2013 cuprinzând rezultatele controlului

încrucișat solicitat la SC x SRL, precizează următoarele aspecte:

- SC x SRL nu a declarat prestațiile efectuate înscrise în facturile emise în anul 2011 către I.I. x prin declarațiile informative "394" privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul României aferente anului fiscal 2011.

- SC x SRL nu a depus în anul 2011 deconturile trimestriale de TVA, acestea fiind depuse cu întârziere în data de 31.05.2013, cu valoare "0 (zero) atât la livrări cât și la achiziții, precum și faptul că societatea nu a efectuat nici o plată reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală precizează că, comportamentul inadecvat din punct de vedere fiscal al SC x SRL, este susținut și confirmat și de constatările din Procesul-verbal nr.x/14.11.2013, din care reiese următoarele:

- în perioada 01.08.2012-31.07.2013 societatea a fost scoasă din evidența de plătitor de TVA ca urmare a nedepunerii a doua deconturi succesive,

- în perioada 01.03.2013-31.07.2013 societatea a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus și documentele existente, în condițiile în care societatea furnizoare de servicii SC x SRL, nu a colectat și declarat taxa pe valoarea adăugată la momentul la care a intervenit faptul generator și exigibilitatea acesteia, nici dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la I.I. x nu a luat naștere, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată solicitată.

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

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra deductibilității taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, aferentă facturilor emise de SC x SRL, în condițiile în care nu au fost îndeplinite condițiile de exigibilitate a taxei la furnizorul de servicii.

În fapt, contestatorul a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de x lei, care provine din investițiile efectuate la Pensiunea turistică, potrivit contractului de execuție lucrări nr.x/08.03.2011.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada anului fiscal 2011, când au fost executate lucrările în suma de x lei, respectiv în anul 2012, furnizorul SC x SRL nu a depus nici un decont trimestrial de TVA.

În data de 31.05.2013 SC x SRL a depus la Serviciul Fiscal Municipal x deconturile aferente perioadei 2011, respectiv pentru trim. I și II 2012, fără a fi evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări/prestări realizate în cursul acestor perioade, neefectuând nicio plată reprezentând taxa pe valoarea adăugată. Iar pentru trim.III și IV din anul 2012 și pentru trim. I și II din anul 2013, SC x SRL nu a depus deconturile de TVA.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorul nu a declarat prestațiile efectuate către I.I. x prin „Declarațiile informative 394” privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul României aferente anului fiscal 2011, 2012.

Având în vedere situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, furnizorul SC x SRL nu a colectat și nu a declarat taxa pe valoarea adăugată la momentul la care a intervenit faptul generator și exigibilitatea acesteia, în conformitate cu prevederile art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, iar îndeplinirea acesteia nu a putut fi dovedită, întrucât furnizorul de bunuri nu a colectat și declarat taxa pe valoarea adăugată și prin urmare nici dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC x SRL nu a luat naștere, conform art.145 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că, comportamentul inadecvat din punct de vedere fiscal al SC x SRL este susținut și confirmat și de constatările din Procesul-verbal nr.x/14.11.2013, din care reiese următoarele:

- în perioada 01.08.2012-31.07.2013 societatea a fost scoasă din evidența de plătitor de TVA ca urmare a nedepunerii a două deconturi succesive,

- în perioada 01.03.2013-31.07.2013 societatea a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus și documentele existente, în condițiile în care societatea furnizoare de servicii SC x SRL, nu a colectat și declarat taxa pe valoarea adăugată la momentul la care a intervenit faptul generator și exigibilitatea acesteia, organele de inspecție fiscală au stabilit că nici dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la I.I. x nu a luat naștere, motiv pentru care au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art. 134

„(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. 134¹

„(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

Art. 134²

„(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Art. 145

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

Potrivit prevederilor legale sus enunțate, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

De asemenea, se reține că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.x/23.12.20123, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că

furnizorul SC x SRL în perioada 01.03.2011-30.06.2013, nu a colectat, declarat și achitat taxa pe valoarea adăugată la momentul la care a intervenit faptul generator și exigibilitatea acesteia, motiv pentru care nici la beneficiarul I.I. x nu a luat naștere dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru a stabili starea de fapt fiscală, în temeiul prevederilor art.7 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

La art.49 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de cercetări la fața locului.”

Astfel, organele de inspecție fiscală în vederea stabilirii stării de fapt au solicitat un controlului încrucișat efectuat la SC x SRL.

Prin Procesul verbal nr.x/14.11.2013 organele de inspecție fiscală din cadrul Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice au constatat că SC x SRL nu a depus în anul 2011 declarațiile 394 și nici deconturile trimestriale de TVA, acestea fiind depuse cu întârziere în data de 31.05.2013, cu valoare zero, atât la livrări cât și la achiziții, precum și faptul că nu s-a efectuat nicio plată. De asemenea, se reține că în perioada 01.08.2012-31.07.2013 societatea a fost scoasă din evidența de plătitor de TVA, ca urmare a nedeunerii a două deconturi succesive, iar în perioada 01.03.2013-31.07.2013 a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

După cum s-a precizat și mai sus dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de exigibilitatea taxei, respectiv dreptul statului de a pretinde plata taxei la momentul nașterii obligației (prin declarare), drept obstrucționat prin nedeclararea de către furnizor a taxei pe valoarea adăugată colectate.

Ca principiu general, taxa pe valoarea adăugată este rezultatul aplicării, la nivelul fiecărui stadiu al producției sau comercializării, la valoarea adăugată, adică la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat. Aplicarea la valoarea adăugată se face de așa maniera încât la sfârșitul ciclului industrial și/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscală totală care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra prețului de vânzare suportate de consumator.

Astfel, atunci când o societate facturează TVA clientului sau, ea acționează în contul statului, căruia va trebui să-l plătească diferența între taxa pe valoarea adăugată colectată la clienți și taxa pe valoarea adăugată plătită furnizorilor săi, care la rândul lor, au procedat la colectarea și virarea TVA la bugetul statului.

Din cele prezentate se reține că taxa pe valoarea adăugată se bazează pe principiul sau mecanismul deductibilității pentru aplicarea căruia fiecare subiect calculează taxa asupra prețurilor bunurilor vândute sau serviciilor prestate și deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț.

În raport de situația prezentată furnizorul SC x SRL nu a declarat TVA prin Decont de TVA, nu a făcut plată către bugetul statului și în consecință nu se poate porni de la premisa că acesta a colectat și achitat obligația la bugetul general consolidat al statului, astfel încât I.I. x să aibă dreptul să își deducă TVA aferentă.

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și documentele existente la dosarul contestației se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat contestatorului dreptul de deducere și au respins la rambursare TVA în sumă de x lei, aferentă facturilor emise de SC x SRL în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată nu a fost declarată bugetului de stat la data la care a intervenit faptul generator și exigibilitatea, motiv pentru care se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca fiind neîntemeiată.

Referitor la susținerea contestatorului că, 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 forma de asociere nr. x din 23.12.2013 este emisă cu încălcarea art.43 alin.(2) lit.e) și f) din Codul de procedură fiscală, respectiv faptul că în cuprinsul acesteia nu se arată motivele de fapt și de drept care au condus la concluzia că suma de x lei a fost respinsă la rambursare motivele de drept fiind prezentate superficial fără a se preciza ce articole și aliniate din actele normative invocate ar fi fost avute în vedere, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece la pct.4.1.1. din decizia contestată se precizează cu claritate "*Motivele de fapt*", iar la pct.4.1.2 "*Temeiul de drept*", sunt înscrise art.134, art.134¹, art.134² și art.145 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește aspectul sesizat de contestator referitor la lipsa numărului de înregistrare și data din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației precizează că, deși acestea nu au fost înscrise pe exemplarul remis acestuia, pe „Adresa de comunicare acte administrativ fiscale nr.x/23.12.2013” primită și anexată de contestator, este consemnat numărul de înregistrare și data raportului de inspecție fiscală cu care a fost înregistrat la registratura A.J.F.P. x - Activitatea de inspecție fiscală, respectiv nr.x din 23.12.2003.

Referitor la afirmația contestatorului că în Raportul de inspecție fiscală nu se face referire la Procesul - Verbal nr.x/14.11.2013 (anexa 8), aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece la pagina 5 din Raportul de inspecție fiscală este consemnat: "cu adresa nr.x/13.12.2013, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice din cadrul A.J.F.P. x a transmis Procesul - Verbal nr.x/14.11.2013 cuprinzând rezultatele controlului încrucișat solicitat la SC x SRL".

În ceea ce privește aspectul sesizat de contestator că, inspecția fiscală a avut loc la mai mult de 150 de zile de la data înregistrării decontului, prin aceasta încălcându-se dispozițiile art.12 din Codul de procedură fiscală și principiul celerității, organele de inspecție fiscală în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației precizează că acesta nu a fost depășit, având în vedere următoarele aspecte:

„Așa cum s-a consemnat în Raportul de inspecție fiscală, decontul cu suma negativă de TVA nr. x-2013/25.07.2013, a fost înregistrat la AFP x sub nr. x/26.07.2013, iar la Serviciul de Inspecție Fiscală sub nr. x/29.07.2013.

Prin adresa nr.x/19.09.2013 (anexa nr.9), AJFP x a comunicat I.I. x suspendarea inspecției fiscale în vederea efectuării unui control încrucișat la SC x SRL din comuna x, județul x.

La data de 19.09.2013 prin adresa nr.x (anexa nr.10), Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul AJFP x a solicitat Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Juridice din cadrul aceleiași administrații un control încrucișat la SC x SRL din comuna x județul x.

Cu adresa nr.2585/13.12.2013 (anexa nr.11), Serviciul Inspecție Fiscală Persoane

Juridice din cadrul AJFP x a transmis Procesul - Verbal nr.x/14.11.2013 cuprinzând rezultatele controlului încrucișat solicitat la SC x SRL.”

Referitor la susținerea contestatorului că furnizorul SC x SRL a declarat TVA depunând deconturile de TVA aferente anului 2011, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală, furnizorul de lucrări în perioada anului fiscal 2011 când au fost executate lucrările în sumă de x lei către beneficiarul I.I. x, acesta nu a depus niciun decont trimestrial de TVA, respectiv din Procesul - Verbal nr.x/14.11.2013 întocmit de Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice rezultă că acestea au fost depuse cu întârziere în data de 31.05.2013, cu valoare "0 (zero)", atât la livrări cât și la achiziții.

În ceea ce privește susținerea contestatorului că, la pagina 5 din Raportul de inspecție fiscală se menționează: „Cu adresa nr.x/13.12.2013 Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice din cadrul AJFP x a transmis Procesul-verbal nr.x/14.12.2013, fiind fizic imposibil ca acest act administrativ să fie transmis cu o zi anterior datei emiterii lui”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece la pagina 5 din Raportul de inspecție fiscală se menționează faptul că: „Cu adresa nr.x/13.12.2013 Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice din cadrul AJFP x a transmis Procesul-verbal nr.x/14.11.2013”.

Referitor la diferențele privind situația fiscală a furnizorului sesizată de contestator, consemnată în Procesul - Verbal nr.x/14.11.2013 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP x - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice „listat la 14.11.2013 ora 11.44” și în Procesul - Verbal nr.x/14.11.2013 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP x - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice „listat la 21.11.2013 ora 13.18” (anexa nr.8 la Raportul de inspecție fiscală), în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.x/17.01.2014, organele de inspecție fiscală precizează că a fost înaintat cu adresa nr.x/13.12.2013 doar Procesul verbal nr.x/14.11.2013 întocmit Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice, care constituie anexa nr.8 la Raportul de inspecție fiscală.

Referitor la susținerea contestatorului că, în Raportul de inspecție fiscală este consemnat eronat numărul de înregistrare în Registrul Comerțului F x/x13.02.2012, care este de fapt Fx/x/19.05.2009, aceasta poate fi încadrată la eroare materială, care poate fi corectă din oficiu sau la solicitarea contribuabilului.

Mai mult, raportul de inspecție fiscală este parte integrantă din decizia de impunere și anexă la aceasta, decizia de impunere este titlul de creanță și opozabilă contestatorului.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **x INTreprindere INDIVIDUALĂ** pentru suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare 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/23.12.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. xx/23.12.2013.

Prezenta decizie se comunică la :

- x Intreprindere Individuală
- A.J.F.P. x - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice

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

DIRECTOR GENERAL,

x