

DECIZIE NR.1076/ 2021
privind soluționarea contestației formulate de **societatea**
YYY,
înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr. XX/18.05.2021

Serviciul Soluționare contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P.YY a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr. XX/18.05.2021, cu privire la contestația formulată de societatea YYY , CIF 11111111, cu domiciliul fiscal în municipiul XX, sat XX, nr., jud. XX.

Contestația formulată de societatea YYY a fost înregistrată la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX sub nr. XX/29.04.2021.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății, d-nul XX, director, în conformitate cu prevederile art. 269 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., prin care s-a stabilit suma de lei, reprezentând TVA ;
- Raportului de inspecție fiscală nr.;
- Decizia nr. privind obligațiile fiscale accesorii reprezentand penalități de nedeclarare, prin care s-au stabilit penalități de nedeclarare în sumă de lei;
- Decizia nr..... privind obligațiile fiscale accesorii reprezentand dobânzi și penalități de întârziere, prin care s-au stabilit dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei;
- Decizia nr..... referitoare la respingerea cererii de anulare a obligațiilor de plata accesorii.

Prin Decizia nr....., Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX a soluționat contestația formulată împotriva Deciziei nr..... referitoare la respingerea cererii de anulare a obligațiilor de plata accesorii.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin semnătură) - **23.03.2021** - a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr..... , acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **29.04.2021**, înregistrată la A.J.F.P. XX sub nr. XX/29.04.2021.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare contestații din cadrul

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice XX este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta YYY

I. Petenta formulează prezenta contestație la Raportul de inspecție fiscală nr....., la Decizia fle impunere nr., la Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. în sumă de lei și Decizia privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. în suma de lei, Dosar fiscal nr., precum și împotriva Deciziei nr..... referitoare la respingerea cererii de anulare a obligațiilor la plata accesorii și la orice alte documente rezultate din RIF nr....., asimilate unei decizii de impunere și care generează obligații fiscale, sau care respinge o cerere îndreptată cu anularea unor obligații fiscale.

Cu privire la aspectele contestate, petenta expune următoarele motive:

1.1.Cu referire la pro-rata

Petenta menționează că, conform art. 300 din Codul fiscal dacă se pot identifica achizițiile pe activități nu se aplică pro rata, taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se deduce integral:

„(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 269 , cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.

(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt sau de către o persoană parțial impozabilă se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. Persoana parțial impozabilă poate aplica pro rata în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.

(3) Taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se deduce integral.

(4) Taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni nu se deduce.

(5) Taxa aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se deduce pe bază de

pro rata. Prin excepție, în cazul achizițiilor destinate realizării de investiții, care se prevăd că vor fi utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, este permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată pe parcursul procesului investițional, urmând ca taxa dedusă să fie ajustată în conformitate cu prevederile art. 305.”

1.2 Cu privire la obligații fiscale prescise

Petenta arată faptul că perioada controlată a cuprins și trim.IV al anului 2015, perioada de unde organul de control susține ca s-a rambursat în mod nelegal suma de 7165 lei reprezentând TVA (Pagina 29 din RIF și pagina 31 din RIF).

De asemenea aceasta precizează că în trimestrul IV al anului 2015 era în vigoare OG 92/2003, vechiul Cod de procedura fiscală, care la art.91 alin.(1) arată clar : *"Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani"* iar la aliniatul (2) se continua astfel (2) *"Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la aliniatul (1) începe sa curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui in care s-a născut creanța fiscală și Noul cod de procedură fiscală, prin care i se atribuie aceste obligații de plata intra în vigoare abia de la 1 ianuarie 2016; dar si in aceasta situație:*

Conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.21/2020 termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, reglementat de dispozițiile art.91 alin.(1) și (2) din Codul de procedură fiscală, coroborate cu cele ale art. 23 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală, este de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor în care s-a născut creanța fiscală, care are loc la momentul constituirii bazei de impunere care generează dreptul de creanța fiscală și obligația fiscală corelativă.

În acest sens, petenta solicită eliminarea din Raportul de inspecție fiscală, respectiv din Decizia de impunere aferentă, a sumei de lei (pag.29 din RIF și pag.31) și a accesoriilor aferente , reprezentând obligații TVA ale XX, deoarece provin din anul 2015, trim.IV și orice document întocmit înainte de 31.12.2015 este din punct de vedere fiscal prescise (art.91 din VCPF). Un document fiscal prescise (facturi în cazul său) nu mai poate genera obligații fiscale de nici o natură.

Petenta mai precizează că facturile aferente anului 2015, la care organele fiscale fac referire și pretind obligații fiscale de TVA, se află sub incidența vechiului Cod de procedură fiscală (OG 92/2003), care are elemente foarte clare cu privire la prescriere și abia de la 1 ianuarie 2016 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 207/2015(Noul Cod de procedură fiscală). Chiar și în această situație prevederile noului Cod de procedură fiscală referitoare la termenele de prescripție sunt anulate de Decizia ÎCCJ nr.21/2020.

Societatea contestatoare evidențiază acest aspect cu privire la ambiguitatea interpretării unor situații din legea invocată și anume Noul Cod de procedură fiscală, cum ar fi termenul de prescripție al creanțelor fiscale (termenul de început și termenul de sfârșit), în aceste situații de ambiguitate se aplică prevederile art.13 alin.(6), din cap.III -Aplicarea prevederilor legislației fiscale, interpretarea legii, care arată: *"Dacă după aplicarea regulilor de interpretare ...prevederile legislației rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului"*.

Fata de cele dovedite mai sus , petenta XX consideră că este îndreptățită sa solicite eliminarea din RIF și din Decizia de impunere aferentă a sumei de lei, corespunzătoare unui TVA provenit din facturi prescise, întocmite în anul 2015, trimestrul IV și a accesoriilor aferente.

1.3.Cu privire la anularea accesoriilor conform OUG nr.19/2021.

XX XX SA contestă obligațiile de plata accesorii Deciziei de impunere nr..... stabilite prin Decizia nr. referitoare la obligații fiscale reprezentând dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei și Decizia nr. lei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare în sumă de lei din următoarele motive: societatea si-a achitat obligațiile de plata de bază din Decizia de impunere nr. ,în sumă de lei șilei ,dupa cum urmează:

1. -cu OP nr..... suma delei, sumă care apare și în extrasul de cont din 20.04.2021,1a tranzacții finalizate în data de 07.04.2021.(redate anexat)

2. -cu OP nr..... suma de lei, sumă care apare în extrasul de cont din 29.03.2021(redate anexat)

În această situație, petenta subliniază că este îndreptățită să ceară anularea accesoriilor conform Art. VI pct.6 din OUG.19/25.03.2021 care modifică Art.XVI din OUG 69/2020 și acesta are următorul cuprins:

(...)“(2) În situația în care eșalonarea la plata aflată în derulare cuprinde numai obligații de piața accesorii, debitorii pot beneficia de anularea accesoriilor rămase de plată din înlesnirea la plată acordată, fără a le mai achita, urmând ca, în baza cererii de anulare a accesoriilor, organul fiscal să emită decizia de anulare a accesoriilor, precum și decizia de finalizare a eșalonării la plată.”

De asemenea societatea contestatoare susține că este îndreptățită să ceară anularea accesoriilor și în baza pct.7 Art.VI din OUG 19/2021 care arată:

“ 7. Articolul XIX va avea următorul cuprins:

”ART. XIX

Anularea accesoriilor în cazul debitorilor care au cereri de rambursare

Debitorii care la data de 31 ianuarie 2022 inclusiv au cereri de rambursare în curs de soluționare pentru care, ulterior acestei date, organul fiscal respinge total sau parțial rambursarea beneficiază de anularea obligațiilor bugetare accesorii potrivit prezentului capitol, dacă achită obligațiile bugetare de care depinde anularea,(...)”

precum și în baza art. IX din OUG 19/2021:

”ART. IX

(1) Dobânzile, penalitățile și toate accesoriile aferente obligațiilor bugetare principale administrate de organul fiscal central cu scadențe anterioare datei de 31 martie 2020 inclusiv și individualizate în decizii de impunere emise ca urmare a unei inspecții fiscale sau verificării situației fiscale personale în derulare la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență sau începute după data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, dar nu mai târziu de 31 ianuarie 2022, indiferent de momentul la care inspecția fiscală se finalizează, se anulează dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) toate diferențele de obligații bugetare principale individualizate în decizia de impunere sunt stinse prin orice modalitate prevăzută de art. 22 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,(...)”

Față de cele prezentate petenta susține că îndeplinește condițiile conform ordinelor de plată și extraselor de cont anexate.

În susținerea contestației se anexează :

1. Raportul de inspecție fiscală nr.....;
2. Decizia de impunere nr.....;

3. Decizia nr., obligații fiscale accesorii penalitati de nedeclarare în sumă de lei;
4. Decizia nr., obligații fiscale accesorii dobânzi și penalități de întârziere în suma de lei;
5. Op nr., care apare în extrasul de cont din 20.04.2021 în sumă delei;
6. OP nr., care apare in extrasul de cont din 29.03.2021, în sumă de lei;
7. Decizia nr..... de respingere a cererii de anulare a obligațiilor de plată accesorii.

II.1. Societatea XXXX SA a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale și a avut ca obiect solutionarea decontului cu sold negativ de TVA aferent lunii 12.2020 respectiv, verificarea modului de calcul al obligațiilor privind Taxa pe valoarea adaugata (pentru intervalul 01.04.2019-31.12.2020) conform Avizului de Inspectie Fiscala nr.

Inspecția fiscală a fost inițiată in data de 10.02.2021 prin inscrierea la poziția 26 din Registrul unic de control seria

Stabilirea perioadei de verificare (01.04.2019-31.12.2020), in cadrul inspectiei fiscale anticipate efectuate pentru solutionarea decontului cu suma negativa de TVA, s-a efectuat cu respectarea prevederilor art.II, pct.8 (9) din OUG 84/2016, respectiv perioada supusa inspectiei fiscale cuprinde exclusiv perioadele fiscale in care s-au derulat operatiunile care au generat soldul sumei negative a taxei.

Cu privire la aspectele contestate, prin Raportul de inspectie fiscala nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr..... , s-au stabilit următoarele:

Pentru perioada 01.04.201-31.12.2020, a fost stabilită o TVA suplimentară în sumă de lei după cum urmează:

Organele de inspectie au constatat ca atat in anul 2019, cat si in anul 2020, cea mai mare pondere a veniturilor realizate (peste 90%) reprezinta venituri din inchirieri imobile, venituri pentru care societatea a aplicat regimul de scutire de TVA prevazut de art .292 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si potrivit art. 268 alin.(9) lit.c) din Legea nr. 227/2015, sunt venituri scutite de TVA fara drept de deducere, fapt ce impune calculul si aplicarea pro-ratei prevazuta de art. 300 al aceluiași act normativ si care se refera la deducerea taxei pentru persoana impozabila cu regim mixt.

Totodata, asa cum a rezultat din jurnalele de vanzari prezentate pentru perioada 01.04.2019-31.12.2020, organele de inspcție au constatat că societatea a înregistrat facturi emise și neîncasate către XXX S.R.L. (CIF), aferente unei perioade anterioare celei avizate.

Din analiza de date a ANAF, s-a constatat ca, XXX S.R.L. reprezinta persoana afiliata, în conformitate cu prevederile art.7, pct.26 din Legea nr. 227/2015, iar în aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.282 alin (6) lit.d) din Legea nr. 227/2015, în relatia cu aceasta societate, nu se aplică regimul TVA la încasare, iar obligația colectării TVA intervine la data emiterii facturii.

Având în vedere aceste deficiențe, organele de control au constatat indeplinirea condițiilor prevăzute de art.11 pct.8 (10) din OUG nr. 84/2016 cu privire la extinderea inspecției și astfel s-a impus extinderea perioadei avizată inițial pentru inspecția fiscală, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.117 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală. A fost emis în acest sens, Avizul nr. XX16.02.2021

Contribuabilul are ca obiect principal de activitate: cod CAEN 6820 „*Inchirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate*”, astfel că cea mai mare parte a activității derulată se referă la închirierea de bunuri imobile către clienți persoane juridice.

Din analiza documentele puse la dispoziție de către societate, organele de inspecție au constatat următoarele deficiențe cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA:

a. În perioada supusă inspecției, societatea a aplicat sistemul TVA la încasare prevăzut de art.282 alin.(3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a realizat venituri din vânzări de marfuri industriale (operațiuni pentru care a fost aplicată cota standard de TVA), dar și venituri din închiriere imobile, venituri ce dețin cea mai mare pondere și pentru care au fost emise facturi în regimul de scutire de TVA prevăzut de art.292 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

În fapt, acestea arată că este vorba despre o scutire fără drept de deducere, fiind aplicabile prevederile art. 268, alin.(9), lit.c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal:

„(9) Operațiunile impozabile pot fi:

(...) c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 292;(...)”

Având în vedere regimul fiscal aplicat pentru veniturilor în suma totală de lei (în 2019) și respectiv lei (în 2020) - (cont 706- venituri din chirii) obținute de către societate, organele de control au constatat incidenta prevederilor art.300 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu privire la deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt.

În conformitate cu prevederile art.300 alin.(5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, s-a procedat la determinarea taxei pentru care societatea are drept de deducere pe baza pro-ratei calculată în conformitate cu prevederile art.300 alin. (6) și (7) ale aceluiași act normativ. Având în vedere că societatea a aplicat regimul TVA la încasare, la determinarea pro-ratei, organele de control au avut în vedere inclusiv prevederile art.300 alin.(8) și astfel, au luat în calcul livrările a caror exigibilitate a intervenit în perioada 01.04.2019-31.12.2020.

La baza determinării pro-ratei, au stat sumele declarate în baza formularului 300 și pe care organele de control le-au influențat cu livrările a caror taxă societatea avea obligația să o colecteze (potrivit art. 282 alin. (6) lit.d) din Legea nr. 227/2015) la momentul emiterii facturilor către XXXS.R.L., societatea afiliată.

Situația privind livrările către XXXS.R.L. și data exigibilității taxei aferente, se regăsește în anexa nr.1.

În anexa nr.2 este prezentat modul de calcul al pro-ratei și influența acesteia asupra taxei dedusă, adică modul de calcul al TVA cu drept de deducere rezultată în urma aplicării pro-ratei

În anul 2019, o pro-rata definitivă reprezentând 0,84%, pro-rata care, în conformitate cu prevederile art.300 alin.(9) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se aplică asupra achizițiilor din cursul anului 2020 ca pro-rata provizorie.

La sfârșitul anului 2020, a rezultat o pro-rata definitivă reprezentând 1,35%, pro-rata care, în conformitate cu prevederile art.300 alin.(9) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, urmează a se aplica asupra achizițiilor din cursul anului 2021 ca pro-rata provizorie.

Organele de inspecție precizează ca pentru achizițiile de marfuri, având în vedere ca acestea sunt destinate livrarilor cu TVA, organele de control au acordat drept de deducere integrală, așa cum prevede art.300 alin.(3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Urmare operațiunilor descrise, pentru intervalul 01.04.2019-31.12.2020, societatea nu are drept de deducere pentru TVA în suma totală de lei.

b. Organele de inspecție au constatat deficiențe asupra modului de colectare a TVA, societatea a înregistrat facturi emise și neîncasate către XXX S.R.L. (CIF), societate afiliată.

În conformitate cu prevederile art.282 alin (6) lit.d) din Legea nr. 227/2015, în relația cu această societate, nu se aplică regimul TVA la încasare, iar obligația colectării TVA intervine la data emiterii facturii.

Organele de inspecție au calculat o diferență de TVA colectată în sumă lei pentru facturile emise și neincasate în perioada 01.04.2019-31.12.2020 către XXX SRL, astfel pentru intervalul 01.04.2019-31.12.2020, a rezultat următoarea situație:

Pentru perioada **01.10.2015-31.03.2019**, a fost stabilită o TVA suplimentară în sumă de..... lei după cum urmează:

În ceea ce privește soldul sumei negative a TVA solicitat la rambursare prin decontul lunii martie 2016 a fost de lei, acesta a făcut obiectul rambursării cu control ulterior și provine din perioada 01.04.2015 -31.03.2016, iar TVA solicitată la rambursare a fost generată în special de achiziția de marfuri dar și de achiziția de utilități și servicii paza destinate spațiilor de desfășurare a activității de bază și administrativă.

Societatea a beneficiat de aprobarea rambursării sumei solicitate, sub rezerva controlului ulterior.

TVA solicitată la rambursare se regăsește în evidența contabilă și corespunde cu TVA reflectată în evidența fiscală.

Verificarea intervalului 01.10.2015-31.03.2016 s-a impus ca urmare a identificării de către organele de control a unor elemente de risc fiscal. Astfel, cu ocazia controlului dispus pentru soluționarea cererii de rambursare aferentă lunii decembrie 2020, stabilirea inițială a perioadei de verificare (01.04.2019-31.12.2020), în cadrul inspecției fiscale anticipate efectuate pentru soluționarea decontului cu suma negativă de TVA, s-a efectuat cu respectarea prevederilor art.II, pct.8 din OUG 84/2016, respectiv perioada supusă inspecției fiscale cuprinde exclusiv perioadele fiscale în care s-au derulat operațiunile care au generat soldul sumei negative a taxei. Însa, având în vedere ca în baza actelor verificate, au fost constatate deficiențe ce generează obligații de plată în contul TVA inclusiv pentru intervalul 01.10.2015-31.03.2019, inspecția a fost extinsă și asupra acestui interval.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de către societate, organele de inspecție au constatat următoarele deficiențe cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA:

- pentru intervalul 01.10-31.12.2015, societatea s-a prevalat de prevederile art. 141 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pentru închirierile de imobile a aplicat scutirea de TVA.

- în mod similar, pentru intervalul 01.01-31.03.2016, au fost aplicate prevederile art.292 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În ambele cazuri, organele de inspecție au constatat că este vorba despre o scutire fără drept de deducere, fiind aplicabile prevederile art.126 alin.(9) lit.c) din Legea nr. 571/2003 și respectiv, art. 268 alin.(9) lit.c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„(9) Operațiunile impozabile pot fi:

(...) c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 292;”

Având în vedere regimul fiscal al veniturilor în suma totală de lei (cont 706- venituri din chirii) obținute de către societate în cursul anului 2015, organele de control au constatat incidența prevederilor art.147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu privire la deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.147 alin.(5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, s-a procedat la determinarea taxei pentru care societatea are drept de deducere pe baza pro-ratei calculată în conformitate cu prevederile art.147 alin. (6) și (7) ale aceluiași act normativ. Având în vedere că societatea a aplicat regimul TVA la încasare, la determinarea pro-ratei, organele de control au avut în vedere inclusiv prevederile art.147 alin.(8) și astfel, au luat în calcul livrarile a caror exigibilitate a intervenit în cursul anului 2015.

La baza determinării pro-ratei, au stat sumele declarate în baza formularului 300 drept operațiuni impozabile, veniturile din chirii regasite în bilanțul de verificare (având în vedere că preluarea lor în decontul de TVA s-a omis parțial- lucru confirmat pe cale electronică de către firma de contabilitate) dar și livrarile către SC XXX S.R.L., livrări pentru care în mod eronat s-a aplicat regimul de TVA la încasare. Astfel, organele de control au constatat necesara influențarea cu livrarile a caror taxă, începând din 01.10.2015 (perioada anterioară fiind prescrisă), societatea avea obligația să o colecteze (conform art.134² alin.(6) lit.d) din Legea nr.571/2003) la momentul emiterii facturilor către XXX S.R.L., societatea afiliată.

Situația privind livrarile către XXX și data exigibilității taxei aferente, se regăsește în anexa nr.1 la raport.

În anexa nr.2 la raport organele de inspecție au prezentat modul de calcul al pro-ratei și influența acesteia asupra taxei deduse. Pentru anul 2015 a rezultat o pro-rata definitivă reprezentând 9,73 %, pro-rata care, în conformitate cu prevederile art.300 alin.(9) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se aplică asupra achizițiilor din cursul anului 2016 ca pro-rata provizorie.

Organele de inspecție precizează că pentru achizițiile de mărfuri, având în vedere că acestea sunt destinate livrărilor cu TVA, organele de control au acordat drept de deducere integrală, astfel cum prevede art.147 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și respectiv, art.300 alin.(3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În anexa nr.2 se regaseste de asemenea, modul de calcul al TVA cu drept de deducere rezultata în urma aplicarii prorataei (conform prevederilor art.147 alin.(11) și (12) din Legea nr. 571/2003 respectiv, art.300 alin.(11) și (12) din Legea nr. 227/2015. A rezultat astfel ca la data de 31.12.2015 societatea avea drept de deducere pentru o TVA în suma de lei, rezultand o TVA dedusa eronat, în suma de..... lei.

Tot in anexa 2 se regaseste și modul de calcul al taxei pentru care societatea nu avea drept de deducere în intervalul 01.01-31.03.2016, respectiv suma de lei.

Urmare operatiunelor descrise, organele de inspectie arată că pentru intervalul 01.10.2015-31.03.2016, societatea nu a avut drept de deducere pentru TVA în suma totala de lei, fiind incidente astfel, prevederile art.147 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 și ale art.300 alin.(5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește colectarea TVA, asa cum rezulta din jurnalele de vanzari prezentate, societatea a inregistrat facturi emise și neîncasate catre XXX S.R.L. (CIF). Analizand baza de date a ANAF, s-a constatat ca XXX S.R.L. reprezintă persoană afiliată, în conformitate cu prevederile art.7 pct.26 din Legea nr. 227/2015, iar in aceste conditii, in conformitate cu prevederile art.282 alin (6) lit.d) din Legea nr. 227/2015, în relatia cu aceasta societate, nu se aplica regimul TVA la incasare, iar obligatia colectarii TVA intervine la data emiterii facturii.

Astfel, in conditiile aplicarii regimului de TVA la incasare, in mod eronat, pentru facturile emise catre XXXsocietatea a procedat la colectarea TVA doar la data incasarii.

În intervalul 01.10.2015-31.03.2016, pentru facturile emise catre XXX S.R.L. organele de inspectie au colectat o TVA în sumă de lei.

Pentru perioada **01.04.2016-31.03.2019**, a fost stabilită o TVA suplimentară în sumă de lei după cum urmează:

a. Având în vedere regimul fiscal al veniturilor în suma totala de lei (cont 706- venituri din chirii) obtinute de către societate în cursul anului 2016, organele de control au constatat incidenta prevederilor art.300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu privire la deducerea taxei pentru persoana impozabila cu regim mixt.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.300 alin.(5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, s-a procedat la determinarea taxei pentru care societatea are drept de deducere pe baza pro-ratei calculată în conformitate cu prevederile art.300 alin. (6) și (7) ale aceluiasi act normativ. Având în vedere ca societatea aplică regimul TVA la incasare, la determinarea pro-ratei, organele de control au avut în vedere inclusiv prevederile art.300 alin.(8) și astfel, au luat în calcul livrarile a caror exigibilitate a intervenit în cursul anului 2016.

La baza determinarii pro-ratei, au stat sumele declarate în baza formularului 300 și pe care organele de control le-au influențat cu livrarile a caror taxa societatea avea obligatia sa o colecteze (potrivit art. 282 alin (6) lit.d) din Legea nr. 227/2015) la momentul emiterii facturilor către XXX S.R.L., societatea afiliata. Situația privind livrarile către XXX și data exigibilitatii taxei aferente, se regaseste în anexa nr.1.

În anexa nr.2 este prezentat modul de calcul al pro-ratei și influența acesteia asupra taxei dedusa. A rezultat pentru anul 2016 o pro-rata definitiva reprezentând 3,21%, pro-rata care, în conformitate cu prevederile art.300 alin.(9) din Legea nr.

227/2015 privind Codul fiscal, se aplica asupra achizițiilor din cursul anului 2017 ca pro-rata provizorie.

Luând în calcul elementele descrise pentru anul 2016, organele de control au determinat la sfârșitul anului 2017 o pro-rata definitivă reprezentând 16,47 %, pro-rata care, în conformitate cu prevederile art.300 alin.(9) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se aplica asupra achizițiilor din cursul anului 2018 ca pro-rata provizorie.

În mod similar, la sfârșitul anului 2018 a rezultat o pro-rata definitivă reprezentând 3,42 %, pro-rata care, în conformitate cu prevederile art.300 alin.(9) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se aplică asupra achizițiilor din cursul anului 2019 ca pro-rata provizorie.

Organele de inspecție precizează că pentru achizițiile de mărfuri, având în vedere ca acestea sunt destinate livrarilor cu TVA, au acordat drept de deducere integrală, astfel cum prevede art.300 alin.(3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În anexa nr.2 se regăsește și modul de calcul al TVA cu drept de deducere rezultată în urma aplicării pro-ratei, conform prevederilor art.300 alin.(11) și (12) din Legea nr. 227/2015.

De asemenea, tot în anexa 2 se regăsește și modul de calcul al taxei pentru care societatea nu avea drept de deducere în intervalul 01.04.2016-31.03.2019.

Urmare operațiunilor descrise, pentru intervalul 01.04.2016-31.03.2019, societatea nu are drept de deducere pentru TVA în suma totală de lei, fiind incidente astfel, prevederile art.300 alin.(5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

În ceea ce privește colectarea TVA, organele de inspecție au colectat TVA în suma de lei în intervalul 01.04.2016-31.03.2019, pentru facturile emise către XXXS.R.L. societate afiliată. Motivele au fost expuse anterior, societatea a procedat la colectarea TVA doar la incasarea facturilor.

II.2. Prin Decizia nr..... privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, A.J.F.P. XX a stabilit dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei, după cum urmează:

- la sursa 14 „*Impozit pe venitul microîntreprinderilor*”:
 - dobânzi = lei;
 - penalități de întârziere = lei;
- la sursa 305 „*Dobânzi și penalități de întârziere aferente Taxei pe valoarea adăugată*”:
 - dobânzi = lei;
 - penalități de întârziere = lei;
- la sursa 412 „*Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați*”:
 - dobânzi = lei;
 - penalități de întârziere = lei;
- la sursa 432 „*Contribuția individuală de asigurări de sănătate reținută de la asigurați*”:
 - dobânzi = lei;
 - penalități de întârziere = leu.

Prin Decizia nr..... privind obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalități de nedeclarare A.J.F.P. XX a stabilit în sarcina petentei penalități de nedeclarare în sumă de lei.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

ASPECTE PROCEDURALE

Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale puteau stabili contribuabilei obligații fiscale principale și accesorii, în condițiile existenței unor cauze de suspendare a cursului prescripției pentru debitele principale.

În fapt, societatea XXXX SA a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale și a avut ca obiect solutionarea decontului cu sold negativ de TVA aferent lunii 12.2020 respectiv, verificarea modului de calcul al obligatiilor privind taxa pe valoarea adaugată (pentru intervalul 01.04.2019-31.12.2020) conform **Avizului de Inspectie Fiscala nr.**

Inspecția fiscală a fost inițiată în data de 10.02.2021 prin înscrierea la poziția 26 din Registrul unic de control seria

Stabilirea perioadei de verificare (01.04.2019-31.12.2020), în cadrul inspecției fiscale anticipate efectuate pentru soluționarea decontului cu suma negativa de TVA, s-a efectuat cu respectarea prevederilor art.II, pct.8 (9) din OUG 84/2016, respectiv perioada supusa inspectiei fiscale cuprinde exclusiv perioadele fiscale in care s-au derulat operatiunile care au generat soldul sumei negative a taxei.

În drept, potrivit prevederilor art. 276 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala :

„ART. 276

(6) Organul de solutionare competent se pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar, cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se mai procedeaza la analiza pe fond a cauzei.”

Conform prevederilor pct. 9.3 si 9.4.din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

„9.3. ***Organul de solutionare competent va verifica existenta exceptiilor de procedura si, mai apoi, a celor de fond, inainte de a proceda la solutionarea pe fond a contestatiei.***

9.4. In solutionarea contestatiilor, exceptiile de procedura si de fond pot fi urmatoarele: exceptia de nerespectare a termenului de depunere a contestatiei, exceptia de necompetență a organului care a incheiat actul contestat, exceptia lipsei semnaturii sau a stampilei de pe contestatie, exceptia lipsei de interes, exceptia lipsei de calitate procesuala, exceptia reverificarii aceleiasi perioade si aceluasi tip de obligatie bugetara, prescriptia, puterea de lucru judecat etc”

Potrivit art. 347 și art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 347. - (1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.

”Art. 352. - (1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(3) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”.

Conform acestor dispoziții, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, respectiv termenul de prescripție al dreptului de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune, respectiv a contribuabilului astfel încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul *legii vechi*.

Astfel, potrivit art. 21, art. 23, art. 91, art. 131, art. 133 și art. 135 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 21. - (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și quantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;”.

”Art. 23. - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

”Art. 91. - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”.

”Art. 131. - (1) Dreptul de a cere executarea silită a creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept.

(2) Termenul de prescripție prevăzut la alin. (1) se aplică și creanțelor provenind din amenzi contravenționale”.

”Art. 133. - Termenul de prescripție prevăzut la art. 131 se întrerupe:

- a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;
- b) pe data îndeplinirii de către debitor, înainte de începerea executării silite sau în cursul acesteia, a unui act voluntar de plată a obligației prevăzute în titlul executoriu ori a recunoașterii în orice alt mod a datoriei;
- c) pe data îndeplinirii, în cursul executării silite, a unui act de executare silită;
- d) în alte cazuri prevăzute de lege”.

”Art. 135. - Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire”.

De asemenea, potrivit art. 1 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal ”cadrul legal de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de prezentul cod este stabilit prin legislația privind procedurile fiscale”.

Începând cu 01.01.2016 sunt incidente prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Potrivit art. 21, art.110 și art.111 din același act normativ:

” Art.21-Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

„(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.

(2) Potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.

”Art. 110 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”

„Art. 111 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale

(1) Termenele de prescripție prevăzute la [art. 110](#) se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil/plătitor a declarației de impunere după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul/plătitorul corectează declarația de impunere sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a creanței fiscale datorate.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora;

c) pe timpul cât contribuabilul/plătitorul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil/plătitor inactiv și data reactivării acestuia.

e) pe perioada cuprinsă între data comunicării către organele de urmărire penală a procesului-verbal de sesizare a organelor de urmărire penală sau a procesului-verbal întocmit ca urmare a solicitării organelor de urmărire penală adresată organelor fiscale de a efectua constatări cu privire la faptele care constituie încălcări ale dispozițiilor și obligațiilor a căror respectare o controlează și data rămânerii definitive a soluției de rezolvare a cauzei penale.”

Având în vedere că, prin **Decretul nr. 195/16.03.2020**, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 212/16.03.2020, Președintele României a instituit starea de urgență pe întreg teritoriul României, pe o durată de 30 de zile începând cu data de 16.03.2020, iar în acest sens, Capitolul V din Decretul prezidențial nr. 195/16.03.2020, intitulat Domeniul justiției, reglementează cu titlu special regimul juridic al termenelor de prescripție și de decădere.

”Art. 41 - „Prescripțiile și termenele de decădere de orice fel nu încep să curgă, iar, dacă au început să curgă, se suspendă pe toată durata stării de urgență instituite potrivit prezentului decret, dispozițiile art. 2.532 pct. 9 teza a II-a din Legea nr 287/2009 privind Codul civil sau alte dispoziții legale contrare nefiind aplicabile.”

coroborat cu următoarele prevederi legale:

- art. XII alin.5 și art. XIII alin.1 din **BUG 48/09.04.2020** privind unele măsuri financiar-fiscale , publicată în Monitorul Oficial nr. 319 din 16 aprilie 2020, stipulează:

” Art.XII - (5)Termenele de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale și de a cere executarea silită, precum și cel al contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale, prevăzute de Codul de procedură fiscală , se suspendă sau nu încep să curgă până la împlinirea termenului prevăzut la art. XIII alin. (1).”

ART. XIII - (1) Aplicarea prevederilor art. XI și XII încetează la 30 de zile*) de la data încetării stării de urgență. ”

- art.12 **”Intrarea în vigoare a actelor normative”** din **Legea nr. 24/2000** privind normele de tehnica legislativa :

”(2) Ordonanțele de urgență ale Guvernului intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, sub condiția depunerii lor prealabile la

Camera competentă să fie sesizată, dacă în cuprinsul lor nu este prevăzută o dată ulterioară.”

- art.III din **OUG 90/29.05.2020** pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, precum și pentru modificarea altor acte normative :

”ART. III - (2) Termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020, se prorogă până la data de 25 iunie 2020 inclusiv. ”

- art.VI din **OUG 99/25.06.2020** privind unele măsuri fiscale, modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene :

”ART. VI - Articolul III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2020 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, precum și pentru modificarea altor acte normative, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 459 din 29 mai 2020, se modifică după cum urmează:

”ART. III

(1) Termenul prevăzut la art. VII alin. (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 29/2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 230 din 21 martie 2020, cu modificările ulterioare, se prorogă până la data de 25 octombrie 2020 inclusiv.

(2) Termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020, cu modificările ulterioare, se prorogă până la data de 25 octombrie 2020 inclusiv.”

- art.24 din **OUG 181/26.10.2020** privind unele măsuri fiscal-bugetare, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene :

”ART. 24 - (1) Termenul prevăzut la art. VII alin. (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 29/2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare, cu modificările ulterioare, precum și termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, cu modificările ulterioare, astfel cum au fost prorogate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2020 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, precum și pentru modificarea altor acte normative, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 114/2020 , precum și prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 99/2020 privind unele măsuri fiscale, modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene, se prorogă până la data de 25 decembrie 2020 inclusiv.

Una din măsurile impuse prin [Decretul nr. 195/16.03.2020](#) și de actele normative enumerate anterior a fost suspendarea curgerii termenelor de prescripție pe perioada cuprinsă între 16.03.2020 și 25.12.2020.

De asemenea, prevederile art. 2534 alin.1 din Codul Civil, stipulează:

”De la data când cauza de suspendare a încetat, prescripția își reia cursul, socotindu-se pentru împlinirea termenului și timpul scurs înainte de suspendare.”

Potrivit dispozițiilor legale mai sus - arătate, **efectele suspendării cursului prescripției constau în neluarea în calculul prescripției a perioadei în care a fost suspendată, urmând ca după încetarea suspendării, prescripția să își reia cursul, socotindu-se și timpul curs înainte de suspendare, iar întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit împrejurarea care a întrerupt-o, cu consecința curgerii unei noi prescripții.**

Se reține că, în ceea ce privește TVA pentru **trimestrul IV 2015**, inspecția fiscală a început la data de **10.02.2021**, prin înscrierea la **poziția 26** din Registrul unic de control seria

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv **01.01.2016** - pentru anul 2015 și data la care a început inspecția fiscală, respectiv **10.02.2021** (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 26), **dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia TVA nu era prescris**, decizia de impunere contestată fiind emisă în interiorul termenului de prescripție deoarece a operat **suspendarea curgerii termenelor de prescripție pe perioada cuprinsă între 16.03.2020 și 25.12.2020.**

Ca atare, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

III.1. În ceea ce privește Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr..... emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX, se rețin următoarele:

III.1.A. Procedura

Referitor la contestația îndreptată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.

In fapt, societatea petentă a formulat contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.

Urmare verificării efectuate asupra societății, organele fiscale din cadrul AJFP XX au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. .

In drept, potrivit prevederilor art. 93 și art. 98 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(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.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(2); b) prin decizie de impunere emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.
(3) Dispozițiile alin. (2) sunt aplicabile si in cazurile in care creanțele fiscale sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si in cazul unei rambursări de taxa pe valoarea adăugata.”

„ART. 98

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere si următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxa pe valoarea adăugata si deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;

b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”

Potrivit art. 107 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 107

Forma si conținutul contestației

(...) (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal in titlul de creanța sau in actul administrativ fiscal atacat.”

Fata de aceste prevederi legale se retine ca prin Codul de procedura fiscala s-a prevăzut in mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații suplimentare, respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanța prin care se pot stabili obligații fiscale in sarcina contribuabilei.

Se mai retine ca, potrivit art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanța, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativa de atac si nu înlătura dreptul la acțiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”, in speța raportul de inspecție fiscala neavând natura juridica a unui act administrativ fiscal, nu poate fi contestat in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala.

Ca atare, contestația va fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

III.1.B. FOND

III.1.B.1. În ceea ce privește TVA în sumă de lei

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor PubliceYY este dacă aceasta se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația în susținerea propriei cauze.

In fapt, cu privire la următoarele aspecte consemnate în Raportul de inspecție fiscala nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile

fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr..... , **petenta nu a prezentat motivele de fapt și de drept în susținerea contestației cu privire la fondul cauzei:**

Organele de inspecție au constatat deficiențe asupra modului de colectare a TVA, societatea a înregistrat facturi emise și neîncasate către XXXS.R.L. (CIF), societate afiliată.

În conformitate cu prevederile art.282 alin (6) lit.d) din Legea nr. 227/2015, în relația cu această societate, nu se aplică regimul TVA la încasare, iar obligația colectării TVA intervine la data emiterii facturii.

Organele de inspecție au calculat o diferență de TVA colectată în sumă lei pentru facturile emise și neincasate în perioada 01.04.2019-31.12.2020 către XXXSRL.

În ceea ce privește colectarea TVA, așa cum rezulta din jurnalele de vânzări prezentate, societatea a înregistrat facturi emise și neîncasate către XXXS.R.L. (CIF). Analizând baza de date a ANAF, s-a constatat că XXXS.R.L. reprezintă persoană afiliată, în conformitate cu prevederile art.7 pct.26 din Legea nr. 227/2015, iar în aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.282 alin (6) lit.d) din Legea nr. 227/2015, în relația cu această societate, nu se aplică regimul TVA la încasare, iar obligația colectării TVA intervine la data emiterii facturii.

Astfel, în condițiile aplicării regimului de TVA la încasare, în mod eronat, pentru facturile emise către XXX societatea a procedat la colectarea TVA doar la data încasării.

În intervalul 01.10.2015-31.03.2016, pentru facturile emise către XXX S.R.L. organele de inspecție au colectat o TVA în sumă de lei.

În ceea ce privește colectarea TVA, organele de inspecție au colectat TVA în suma de lei în intervalul 01.04.2016-31.03.2019, pentru facturile emise către XXX S.R.L. societate afiliată. Motivele au fost expuse anterior, societatea a procedat la colectarea TVA doar la încasarea facturilor.

Pentru aceste sume, **societatea petentă nu aduce argumente în fapt și în drept** din care să rezulte o altă situație decât cea constată de organele de inspecție fiscală.

În drept, conform prevederilor art.268 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu.(...)”

De asemenea, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) care enumeră condițiile de formă pe care trebuie să le îndeplinească o contestație formulată în condițiile Titlului VIII, respectiv:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...) c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...)"

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca: [...]*

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră:

„2.5. *Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să indice atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține faptul că societatea contestatară, deși contestă în totalitate obligațiile suplimentare de natura TVA stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....., nu aduce argumente referitoare la acest capăt de cerere respectiv motive de fapt și de drept și nici nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„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.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „**actor incumbit probatio**”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: *„În ceea ce privește soluția de respingere a contestației [...] este de observat faptul că recurenta reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 alin.(1) din Codul de procedură fiscală [...]”.*

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației.

Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecătii.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări faptice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecătii.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Pe cale de consecință, cu privire la TVA în sumă totală de lei pentru care nu se aduc argumente, se va respinge contestația ca nemotivată în baza art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

III.1.B.2. În ceea ce privește TVA în sumă de lei

Cauza supusă soluționării este dacă societateaYYY datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele fiscal prin ajustarea TVA deductibilă pe baza pro-ratei, în condițiile în care argumentele societății și documentele depuse în susținerea contestației nu sunt de natura a modifica starea de fapt.

În fapt, organele de inspecție au constatat ca în perioada supusă verificării, cea mai mare pondere a veniturilor realizate reprezintă venituri din închirieri imobiliare, venituri pentru care societatea a aplicat regimul de scutire de TVA prevăzut de art. 141 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 292 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Petenta are ca obiect principal de activitate: cod CAEN 6820 „Inchirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate”, astfel că cea mai mare parte a activității derulată se referă la închirierea de bunuri imobiliare către clienți persoane juridice.

În perioada supusă inspecției, societatea a aplicat sistemul TVA la încasare și a realizat venituri din vânzări de marfuri industriale (operațiuni pentru care a fost aplicată cota standard de TVA), dar și venituri din închiriere imobiliare, venituri ce dețin cea mai mare pondere și pentru care au fost emise facturi în regimul de scutire de TVA prevăzut de art. 141 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.292 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere regimul fiscal aplicat pentru veniturile în suma de

- lei - pentru anul 2015;
- lei - pentru anul 2016;
- lei - pentru anul 2017;
- lei - pentru anul 2018;
- lei - pentru anul 2019;
- lei - pentru anul 2020;

înregistrate în contul 706- „Venituri din chirii” obținute de către societate, organele de control au constatat incidenta prevederilor cu privire la deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt.

Datorită faptului că petenta nu a aplicat regimul mixt de taxare și nu a ținut pentru o parte din tranzacții evidențe separate în calitate de persoană impozabilă și pentru care nu este persoană impozabilă, aplicând prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.10.2015-31.12.2015, respectiv prevederile art.300 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada

01.01.2016-31.12.2020, organele de control au calculat TVA în baza pro-ratei estimate și apoi definitive.

La baza determinării pro-ratei, au stat sumele declarate în baza formularului 300, pe care organele de control le-au influențat cu livrările a caror taxa societatea avea obligația să o colecteze .

În Anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală nr., este prezentat modul de calcul al pro-ratei și influența acesteia asupra taxei deduse, adică modul de calcul al TVA cu drept de deducere rezultată în urma aplicării pro-ratei.

Pro-rata definitivă calculată urmare inspecției fiscale este:

- 9,73 % pentru anul 2015;
- 3,21 % pentru anul 2016;
- 16,47 % pentru anul 2017;
- 3.42 % pentru anul 2018;
- 0,84 % pentru anul 2019;
- 1,35 % pentru anul 2020.

TVA de dedus la care s-a aplicat pro-rata a fost:

- lei pentru anul 2015;
- lei pentru anul 2016;
- lei pentru anul 2017;
- lei pentru anul 2018;
- lei pentru anul 2019;
- lei pentru anul 2020.

Având în vedere cele relatate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că, deși în perioada supusă verificării, societatea contestatoare a realizat operațiuni scutite fără drept de deducere constând în operațiuni de natura de închiriere imobil, aceasta nu a ținut o evidență separată a TVA dedusă pe categorii de operațiuni și nu s-a comportat ca persoană impozabilă cu regim mixt, prin deducerea TVA pe bază de pro-rată.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul pro-ratei de TVA, ajustând TVA dedusă inițial, rezultând o diferență de TVA nedeductibilă în sumă totală de lei, prin aplicarea pro-ratei la TVA dedusă inițial, defalcată după cum urmează:

- lei pentru anul 2015;
- lei pentru anul 2016;
- lei pentru anul 2017;
- lei pentru anul 2018;
- lei pentru anul 2019;
- lei pentru anul 2020.

Prin contestația formulată, petenta susține că organele fiscale au calculat și stabilit în mod eronat și nelegal TVA deductibilă, utilizând pro-rata estimată și ulterior cea definitivă, deși din evidențele contabile și operative ale societății se putea determina TVA deductibilă aferentă achizițiilor „*destinate exclusiv operațiunilor ce permit exercitarea dreptului de deducere*”, dar nu prezintă argumente pentru clarificarea stării de fapt și nu depune niciun document în susținerea afirmațiilor sale.

În drept, potrivit art. 126, art. 133 și art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015:

“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

(...) (9) **Operațiunile impozabile pot fi:**

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143 - 144¹;

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;

d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform art. 142;

e) operațiuni prevăzute la lit. a) - c), care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 152, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții”.

“Art. 141. - [...] (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă. Fac excepție următoarele operațiuni:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor; ”

“Art. 147. - (1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoana impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă. (...).

(2) (...). Dacă persoana parțial impozabilă desface activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezulta atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. (...).

(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evaluează într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe baza de pro-rata.

(6) Pro-rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de pret, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

(7) Se exclud din calculul pro-rata următoarele:

a) valoarea oricărei livrări de bunuri de capital care au fost utilizate de persoana impozabilă în activitatea sa economică;

b) valoarea oricăror livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine efectuate de persoana impozabilă și prevăzute la art. 128 alin. (4) și la art. 129 alin. (4), precum și a transferului prevăzut la art. 128 alin. (10);

c) valoarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a) și b), precum și a operațiunilor imobiliare, altele decât cele prevăzute la lit. a), în măsura în care acestea sunt accesorii activității principale.

(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 1562, în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă.

(9) Pro-rata aplicabilă provizoriu pentru un an este pro-rata definitivă, prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul precedent, sau pro-rata estimată pe baza operațiunilor prevăzute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal competent, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata provizorie care va fi aplicată în anul respectiv, precum și modul de determinare a acesteia. În cazul unei persoane impozabile nou-înregistrate, pro-rata aplicabilă provizoriu este pro-rata estimată pe baza operațiunilor preconizate a fi realizate în timpul anului calendaristic curent, care trebuie comunicată cel mai târziu până la data la care persoana impozabilă trebuie să depună primul sau decont de taxă, prevăzut la art. 1562.

(10) Taxa de dedus într-un an calendaristic se determină provizoriu prin înmultirea valorii taxei deductibile prevăzute la alin. (5) pentru fiecare perioadă fiscală din acel an calendaristic cu pro-rata provizorie prevăzută la alin. (9), determinată pentru anul respectiv.

(11) Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmultirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevăzută

la alin. (5), cu pro-rata definitiva prevazuta la alin. (8), determinata pentru anul respectiv.

(12) La sfârșitul anului, persoanele impozabile cu regim mixt trebuie sa ajusteze taxa dedusa provizoriu astfel:

a) din taxa de dedus determinata definitiv, conform alin. (11), se scade taxa dedusa întrun an determinata provizoriu, conform alin. (10);

b) rezultatul diferenței de la lit. a), în plus sau în minus după caz, se înscrie în rândul de regularizări din decontul de taxă, prevăzut la art. 1562, aferent ultimei perioade fiscale a anului, sau în decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale a persoanei impozabile, în cazul anulării înregistrării acesteia.“

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 devin incidente prevederile art. 268, art. 278, art. 292 și art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal potrivit căror:

“Art. 268. - (1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 291;

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 294 - 296;

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 292;

d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform art. 293;

e) operațiuni prevăzute la lit. a) - c), care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 310, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții;

f) operațiuni pentru care se aplică regimul special pentru agricultori prevăzut la art. 315¹”.

„ART. 292 - Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități

(...) (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă. Fac excepție următoarele operațiuni:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;
4. închirierea seifurilor;"

“Art. 300. - (1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. [...]

(5) Taxa aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se deduce pe bază de pro rata. [...]

(6) Pro rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul de stat sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

(8) Pro rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv, inclusiv evenimentele prevăzute la art. 287. Pro rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 323, în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (14), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro ratei definitive.

(9) Pro rata aplicabilă provizoriu pentru un an este pro rata definitivă, prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul precedent, sau pro rata estimată pe baza operațiunilor prevăzute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent.

Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal competent, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie inclusiv, pro rata provizorie care va fi aplicată în anul respectiv, precum și modul de determinare a acesteia.

(11) Taxa de dedus într-un an calendaristic se determină provizoriu prin înmulțirea valorii taxei deductibile prevăzute la alin. (5) pentru fiecare perioadă fiscală din acel an calendaristic cu pro rata provizorie prevăzută la alin. (9) sau (10), determinată pentru anul respectiv.

(12) Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevăzută la alin. (5), cu pro rata definitivă prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul respectiv. Prin excepție, în situațiile prevăzute la alin. (10) lit. b) și c), calcularea taxei de dedus pe baza pro ratei definitive se efectuează numai pentru achizițiile prevăzute la alin. (5) realizate în perioadele fiscale în care s-a aplicat pro rata provizorie”.

Astfel, conform dispozițiilor legale antecitate reiese că, în materia TVA, operațiunile pot fi impozabile, adică în sfera de aplicare a TVA în România și neimpozabile, adică în afara sferei de aplicare a TVA în România. Pentru a fi impozabile în România, operațiunile trebuie să îndeplinescă cele 4 (patru) condiții cumulative de la art. 126 alin. (1), art. 268 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv aceea ca locul livrării de bunuri ori a prestării de servicii să fie considerat a fi în România, conform regulilor de determinare specifice în materie de TVA.

La rândul lor, operațiunile impozabile în România se împart în mai multe categorii în funcție de regimul fiscal aplicat în materie de TVA (operațiuni taxabile, operațiuni scutite fără drept de deducere ori operațiuni scutite cu drept de deducere ș.a.), cele scutite fără drept de deducere fiind anume prevăzute la art. 141 / art. 292 din Codul fiscal.

În situația în care persoana impozabilă realizează și operațiuni scutite fără drept de deducere, pe lângă operațiunile care dau drept la deducere devine persoană impozabilă cu regim mixt și își poate exercita dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor pe bază de pro-rată, dacă taxa aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se deduce pe bază de pro rata.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, precum și motivația petentei, reținem următoarele:

1. Deoarece nu s-a cunoscut destinația achizițiilor, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, și nu s-a putut determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul pro-ratei de TVA, ajustând TVA dedusă initial, rezultând o diferență de TVA nedeductibilă în sumă totală de lei, defalcată după cum urmează:
 - lei pentru anul 2015;
 - lei pentru anul 2016;
 - lei pentru anul 2017;
 - lei pentru anul 2018;
 - lei pentru anul 2019;
 - lei pentru anul 2020.

2. Deși, prin contestația formulată, petenta sustine că organele fiscale au calculat și stabilit în mod eronat și nelegal TVA deductibilă, utilizând pro-rata estimată și ulterior cea definitivă, deși din evidențele contabile și operative ale societății se putea determina TVA deductibilă aferentă achizițiilor, separat pentru activitatea de închiriere, dar din actele depuse în susținerea contestației nu rezulta destinația achizițiilor, respectiv care au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere și care pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, respectiv nu s-a putut determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere.

Având în vedere prevederile Legii contabilității nr.82/1991, respective art.6 alin.(1), care stipulează că „*orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ*” și alin.(2), „*documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate*”, simpla afirmație nu justifică destinația achizițiilor, respectiv care au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere și care pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, iar organul de soluționare a contestației nu poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere.

Potrivit art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, plătitorul/contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale în dovedirea situației de fapt fiscale:

” Art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.(...)”.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul român a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestația este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestației.

Date fiind cele anterior prezentate, în condițiile în care argumentele și documentele prezentate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1) și ale art 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„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 punctului 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că:

„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 formulată de societatea XX XX S.A. pentru TVA în sumă de lei.

III.2. În ceea ce privește:

- Decizia nr..... privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, prin care s-au stabilit penalități de nedeclarare în sumă de lei;

- Decizia nr..... privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, prin care s-au stabilit dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei;

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. XX prin Serviciul Soluționare Contestații este dacă sunt datorate în condițiile în care accesoriile se calculează pentru sumele datorate și neplătite în termenul legal la bugetul general consolidat al statului conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul”.

În fapt, prin Decizia nr..... privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, A.J.F.P. XX a stabilit dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei, după cum urmează:

- la sursa 14 „*Impozit pe venitul microîntreprinderilor*”:

- dobânzi = lei;

- penalități de întârziere = lei;

- la sursa 305 „*Dobânzi și penalități de întârziere aferente Taxei pe valoarea adăugată*”:

- dobânzi = lei;

- penalități de întârziere = lei;

- la sursa 412 „*Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați*”:

- dobânzi = lei;

- penalități de întârziere = lei;

- la sursa 432 „*Contribuția individuală de asigurări de sănătate reținută de la asigurați*”:

- dobânzi = lei;

- penalități de întârziere = leu.

Prin Decizia nr..... privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare A.J.F.P. XX a stabilit în sarcina petentei penalități de nedeclarare în sumă de lei.

Cu privire la solicitarea de anulare a accesoriilor conform OUG nr.19/2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice XXX a emis Deciziei nr..... referitoare la respingerea cererii de anulare a obligațiilor de plata accesori

Prin **Decizia nr.**, Administrația Județeană a Finanțelor Publice XXX, în calitate de organ competent de soluționare conform art. 272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a soluționat contestația formulată împotriva Deciziei nr..... referitoare la respingerea ce-

reii de anulare a obligatiilor de plata accesorii, dispunând respingerea acesteia ca neîntemeiată.

În drept, începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.173 alin (1), art.174 alin.(1), art.176 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) și art.181 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 173)*

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

(...)(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8).

ART. 174)*

Dobânzi

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

ART. 176)*

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

Articolul 181

Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul fiscal prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul fiscal prin decizii de impunere."

Din normele legale mai sus citate rezultă că, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere, iar pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Astfel, în condițiile în care:

a. Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. , prin care s-a stabilit suma de lei, reprezentând TVA, pentru considerentele reținute și în temeiul actelor normative invocate la punctul III.1.:

- se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea XX XX S.A. pentru TVA în sumă de lei;

- se va respinge ca nemotivată contestația cu privire la TVA în sumă totală de lei.

b. Cu privire la solicitarea de anulare a accesoriilor conform OUG nr.19/2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice XXX a emis Deciziei nr..... referitoare la respingerea cererii de anulare a obligațiilor de plata accesorii

Prin Decizia nr., Administrația Județeană a Finanțelor Publice XXX, în calitate de organ competent de soluționare conform art. 272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a soluționat contestația formulată împotriva Deciziei nr..... referitoare la respingerea cererii de anulare a obligațiilor de plata accesorii, dispunând respingerea acesteia ca neîntemeiată.

c. Cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei nr..... privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, în ceea ce privește accesoriile stabilite:

- la sursa 14 „*Impozit pe venitul microîntreprinderilor*”:

- dobânzi = lei;

- penalități de întârziere = lei;

- la sursa 412 „*Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați*”:

- dobânzi =..... lei;

- penalități de întârziere = lei;

- la sursa 432 „*Contribuția individuală de asigurări de sănătate reținută de la asigurați*”:

- dobânzi =..... lei;

- penalități de întârziere = leu;

singurele argumente prezentate de petentă se referă la solicitarea de anulare a accesoriilor conform OUG nr.19/2021.

În considerarea dispozițiilor art. 50 alin. 2 Cod procedură fiscală și în baza principiului general de drept *accessorium sequitur principale*, va fi respinsă ca neîntemeiată și contestația referitoare la obligațiile fiscale accesorii stabilite astfel:

- prin Decizia nr..... privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, prin care s-au stabilit penalități de nedeclarare în sumă de lei;

- prin Decizia nr..... privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, prin care s-au stabilit dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei;

în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se:

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de societateaYYY împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr..... , pentru TVA în sumă de lei.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de societateaYYY împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., pentru TVA în sumă de lei.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de societateaYYY împotriva:

- Deciziei nr..... privind obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalități de nedeclarare, prin care s-au stabilit penalități de nedeclarare în sumă de lei;

- Deciziei nr..... privind obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobânzi și penalități de întârziere, prin care s-au stabilit dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei.

- prezenta decizie se comunică :

- societății XXXX SA ;

- AJFP XX - Inspecție fiscală

-AJFP XX -Compartimentul Evidență Plătitori Persoane Juridice

Prezenta decizie poate fi atacată la TribunalulXX în termen de 6 luni de la data comunicării.

.....,
DIRECTOR GENERAL