



Ministerul Finantelor Publice
Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Galati
Serviciul Solutionare contestatii



Str. Portului, nr. 163
Galați, jud. Galați
Tel : +40236460486
Fax : +40236432466

DECIZIA nr. din
de soluționare a contestației formulate de
SC X SRL , CUI,
înregistrată la DGRFP Galați sub nr. /2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Soluționare contestații 1 a fost sesizată de AJFP T, prin adresa nr. /2017, înregistrată la DGRFP Galați sub nr. 9234/08.03.2017, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în Y, jud. Z, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. /2017 și a Deciziei referitoare la obligații de plată accesorii nr. /2017 emise de organele fiscale din cadrul DGRFP Galați -AJFP T.

Prin contestația formulată, deși contestă Decizia de impunere nr. /2017 și Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr. /2017 petenta solicită numai anularea TVA în sumă de X lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere menționată.

Ca urmare, prin adresa nr. /2017 s-a solicitat petentei ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și suma de Y lei reprezentând accesorii aferente TVA stabilite prin Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr. /2017.

Prin adresa înregistrată la DGRFP Y sub nr. /2017, petenta precizează: *"înțelegem să ne completăm sumele contestate cu accesoriiile aferente obligațiilor fiscale contestate inițial"* respectiv cu suma de Y lei.

În aceste condiții, obiectul contestației îl constituie suma de X lei, reprezentând TVA stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. /2017, precum și suma de Y lei reprezentând accesorii aferente TVA stabilite prin Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr. /2017.

Contestația este formulată și semnată în original de către administratorul societății, domnul X și avocații Y și Z pentru care sunt anexate, în original, Împuternicirile avocațiale nr. /2017, respectiv nr. /2017.

Ex.1 din 4, pag.1 din 20

Contestația poartă amprenta ștampilei societății și a celor două cabinete de avocat.

Analizând termenul de depunere a contestației se constată că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. /2017, care face obiectul contestației, a fost comunicată contribuabilului prin remitere sub semnătură în data de 2017, iar Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr. /2017 a fost comunicată în același mod în data de 2017, iar contestația a fost depusă la AJFP T în data de 2017 și înregistrată sub nr..

Constatând că sunt îndeplinite prevederile art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările ulterioare, coroborat cu prevederile H.G. nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Y prin Serviciul soluționare contestații 1 este legal investită să analizeze contestația formulată de **SC X SRL**, cu sediul în Y, jud. Z.

I. Prin contestația formulată, petenta invocă următoarele argumente:

„...organul fiscal nu a dat drept de deducere a TVA rezultată din derularea relației comerciale cu SC SRL, stabilind în sarcina subscrisei o răspundere patrimonială pentru neregulile constatate în activitatea acestei societăți (o veritabilă răspundere pentru altul) neprevăzută de legislația fiscală.

Pentru anul 2011 organul fiscal nu a dat drept de deducere a TVA pentru suma de X lei cu motivarea că SC SRL a fost înregistrată în scopuri de TVA în data de 2012.

Subscrisa a exercitat în mod legal dreptul de deducere în conformitate cu dispozițiile art.146, alin.(I),Cod fiscal(2011)

Se observă că deși organul fiscal constată că subscrisa deține facturi fiscale emise de SC SRL, facturi ce îndeplinesc în integralitate dispozițiile legale și nu menționează că am fi încălcat vreo normă legală, refuză nelegal dreptul de deducere a TVA.

Mai mult, tot din Raportul de inspecție fiscală rezultă că în urma controlului încrucișat efectuat de AJFP Z-AIF la SC SRL s-a constatat că aceasta a livrat către subscrisa, în baza contractului nr. /2011, materie primă, colectând TVA în sumă de X lei în perioada 2011-2012.

Organul fiscal nu precizează dispoziția legală pretins încălcată de subscrisa, deținătoare a documentelor justificative prevăzute de lege, pentru refuzul dreptului de deducere a TVA-ului, acest refuz fiind contrar principiilor stabilite de Directiva 2006/112/CEE, cu atât mai mult cu cât realitatea operațiunilor derulate cu această societate este certă și constatată de organul fiscal.

Potrivit art.178 din Directivă *"pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoana impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:*

a)pentru deducerile în temeiul art.168 lit.a, în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu art.220-236 și 238,239 și 240".

Art.203 din secțiunea 1 ("persoane obligate la plata TVA către autoritățile fiscale") din

cap.I ("obligată de plată") din Titlul XI din Directivă prevede : *"TVA-ul este datorat de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură"*.

Potrivit unei jurisprudențe constante a CJUE, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii.

În Hotărârea Mahageben și David CJUE a statuat că administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care exercită dreptul de deducere a TVA-ului să verifice ca emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în aceasta privință. Într-o altă cauză, C-438/09 CJUE, a stabilit că dreptul de deducere prevăzut de art.17 alin.2 din a șasea Directivă face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat și că neîndeplinirea obligației de înregistrare ca persoană impozabilă de către emitentul facturii *"nu poate pune în discuție dreptul de deducere conferit prin art.17 alin.2 din a șasea Directivă unei alte persoane impozabile"*(par.33).

În aceeași cauză CJUE a statuat că *"din moment ce administrația fiscală competentă dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al tranzacțiilor comerciale, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept"*(par.35), precum și faptul că *"o eventuală neîndeplinire de către prestatorul de servicii a obligației prevăzute la art.22 alin.1 din a șasea directivă nu poate repune în discuție dreptul de deducere de care beneficiază destinatarul serviciilor respective în temeiul art.17 alin.2 din această directivă"*(par.36).

În concluzie, CJUE a statuat că "art 18 alin.1 lit.a și art.22 alin.3 lit.b din a șasea directivă trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește TVA-ul achitat pentru prestările de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de respectivul art.22 alin.3 lit.b, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii serviciilor furnizate"(par.38).

Aceleași argumente sunt valabile și pentru constatările organului fiscal referitoare la achizițiile de materii prime de la SC SRL pentru perioada 01.01 – 27.05.2012, fiind refuzat dreptul de deducere pentru suma de X lei, în mod nelegal, așa cum am arătat mai sus, cu încălcarea principiilor directivei europene și a jurisprudenței CJUE.

În acord cu cele statuate de CJUE amintim că subscrisa a depus la organul fiscal, la termenele prevăzute de lege, toate declarațiile și documentele fiscale, inclusiv decontul de TVA, astfel că organul fiscal se putea sesiza, dacă existau nereguli, încă de la momentul depunerii acestora, nu să refuze la acest moment dreptul de deducere.

În decizia de impunere se menționează că organul fiscal a solicitat SC SRL copii ale declarațiilor 300 și 394 pentru perioada 2011 - 2012, însă acestea nu sunt validate.

Se constată că furnizorul a depus și el declarațiile fiscale la organul fiscal, astfel că orice neregulă privitoare la neînregistrarea în scopuri de TVA puteau fi constatate chiar de

la momentul emiterii facturilor și doar la emitentul acestora, nu la subscrisa(beneficiar), potrivit jurisprudenței CJUE.

Pentru perioada de după 27.05.2012 organul fiscal refuză dreptul de deducere a TVA cu motivarea că de la această dată *"se aplică taxarea inversă și în cazul livrării de lingouri de metale neferoase dacă acestea sunt rezultate din topirea deșeurilor, chiar dacă au și elemente de aliere"*.

Organul fiscal a făcut o apreciere proprie, fără fundament tehnic, științific sau de altă natură, și a recalificat materiile prime(lingouri) achiziționate de subscrisa ca fiind materii(lingouri) provenite din deșeuri, ceea ce reprezintă un abuz de putere realizat prin redenumirea și recalificarea materiilor prime achiziționate.

Această idee a fost exprimată de inspectorii fiscali în timpul controlului, dar fără a prezenta temeiul de drept.

Am susținut în fața inspectorilor fiscali și am prezentat în punctul de vedere transmis după înmânarea proiectului de raport, faptul că subscrisa a achiziționat mai multe tipuri de materii prime, respectiv lingouri primare și semifabricate nu provenite din prelucrarea prin topire a deșeurilor, așa cum afirmă inspectorii fiscali, regimul de circulație a mărfurilor achiziționate de subscrisa fiind cu TVA.

Lingourile achiziționate de subscrisa au fost analizate și testate în laboratorul propriu, acreditat de ANR, calitatea materialelor achiziționate de la furnizori și a celor vândute către beneficiari fiind verificate și certificate în acest laborator.

Subscrisa este producătoare de piese turnate folosite în instalații sau subansamble destinate exporturilor efectuate de beneficiari, unități de elită în industria de profil, acestea corespunzând întotdeauna din punct de vedere calitativ, ce presupune o anumită concentrație/puritate a materiei din care este confecționată piesa respectivă.

Pentru a dovedi această susținere am solicitat prin adresa înregistrată la AJFP T cu nr. /2017 efectuarea unei expertize de specialitate de către un expert tehnic judiciar, însă această solicitare a fost refuzată inexplicabil, fără motivare, prin adresa nr. /2017.

Recalificarea lingourilor achiziționate de la SC SRL ca provenind din deșeuri, în condițiile în care organul fiscal constată că facturile fiscale au fost însoțite de aviz de însoțire a mărfii(în care sunt menționate delegatul, mijlocul de transport, etc) și buletinul de analiză chimică, ce atestă puritatea materiei achiziționate și legala încadrare în categoria lingourilor neferoase, este fără fundament legal sau tehnic.

Afirmația că aceste documente nu au fost însoțite de alte *"documente privind turnarea lingourilor, respectiv dacă sunt turnate din deșeuri de neferoase, din materii prime primare sau importuri"* nu dă dreptul organului fiscal să efectueze o asemenea recalificare în lipsa indicării unui text de lege care să prevadă această obligație.

Din conținutul Deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală rezultă că SC SRL nu avea capacități de producere a lingourilor, că lingourile nu erau turnate de această societate, aceste materiale fiind înregistrate ca achiziționate de la alți agenți economici și vândute către subscrisa.

Acest aspect nu poate constitui decât un argument în sensul că subscrisa în mod legal și-a exercitat dreptul de deducere, furnizorul fiind comerciant/intermediar, nu producător de lingouri, fiind exclus, potrivit constatărilor proprii ale organului fiscal, ca lingourile să fi fost produse de furnizorul nostru(din deșeuri).

Faptul că furnizorii acestei societăți nu au respectat dispozițiile legale în materie de fiscalitate nu dă dreptul organului fiscal să sancționeze subscrisa, "răspunderea pentru altul" nefiind prevăzută în legislația fiscală.

Am menționat mai sus că în Hotărârea Mahageben și David CJUE a statuat că administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care exercită dreptul de deducere a TVA-ului să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte.

Independent de existența sau nu a unor fraude fiscale comise de furnizorii furnizorului subscrisei, așa cum reține și organul fiscal materiile prime achiziționate au fost însoțite de toate documentele prevăzute de lege, astfel că afirmația, ce a condus la recalificarea acestora ca provenind din deșeuri, că nu sunt însoțite de "documente privind turnarea lingourilor" fără a indica textul de lege care menționează această obligație, nu poate fi avută în vedere și atrage nelegalitatea constatărilor inspectorilor fiscali.

In Cauza C-142-11, CJUE a stabilit că „art.167, art.168 lit.a, art.178 lit.a și art.273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat”.

CJUE a statuat că este de competența autorităților și instanțelor naționale să refuze dreptul de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv.

CJUE în mod constant a subliniat că dreptul de deducere prevăzut de art. 167 și urm. din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat, acesta exercitându-se imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Nu este permis statelor membre să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului de respectarea condițiilor privind conținutul facturilor, care nu sunt prevăzute în mod expres de dispozițiile Directivei 2006/112. Această interpretare este de asemenea coroborată cu art.273 din această directivă care prevede că statele membre pot impune obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, însă această operațiune nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite(Cauza C-368/09).

Pentru a putea fi refuzat dreptul de deducere autoritatea fiscală trebuie să aibă în vedere elemente obiective și probe suficiente care să poată susține acest refuz, care să poată dovedi că beneficiarul a comis o fraudă sau că știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă fiscală săvârșită de emitent sau de un alt operator ce a intervenit în amonte în lanțul de prestații.

Materiile prime(lingouri neferoase) achiziționate de subscrisa de la societatea SC SRL au corespuns din punct de vedere calitativ(concentrație, puritate) potrivit analizelor proprii efectuate, fiind folosite la producerea de piese/produse finite pentru clienții noștri.

Chiar și în situația în care materiile prime(lingouri neferoase) ar fi provenit din deșeuri, deși, repetăm, este exclus datorită respectării purității/concentrației acestora, organul fiscal nu a stabilit în sarcina subscrisei nicio culpă, nu a stabilit că am cunoscut acest aspect, refuzul dreptului de deducere fiind contrar practicii CJUE.

In Cauza C-285/11(precum și C-324/11) s-a stabilit că "dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă, căreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii a participat la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări"(par.40), precum și faptul că "nu este compatibil cu dreptul de deducere prevăzut de directiva menționată să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrări, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul"(par.41).

Subscrisa a achiziționat materii prime(lingouri neferoase) pentru care deține toate documentele prevăzute de Codul fiscal cât și de directivă, există buletin de analiză chimică emis de furnizor ce atestă puritatea/concentrația, materiile prime au fost analizate și în laboratorul propriu, constatându-se că sunt corespunzătoare din punct de vedere calitativ.

Toate aceste elemente atestă faptul că subscrisa, chiar dacă opinia (pur subiectivă) organului fiscal - că materiile prime(lingouri neferoase) - ar fi provenit din deșeuri(aspect pe care îl excludem datorită îndeplinirii condițiilor calitative ale materiilor prime achiziționate), subscrisa nu a cunoscut acest aspect și nici nu putea, în mod obiectiv să cunoască, astfel că refuzul dreptului de deducere este nelegal, contrar practicii CJUE.

Analizând modalitatea de derulare a achizițiilor de la societatea SC SRL, având în vedere și documentele întocmite la achiziția materiilor prime (acestea nemaexistând, fiind transformate în produse finite) nu se poate constata decât că lingourile nu proveneau din deșeuri.

Fiecare factură de achiziție era însoțită de certificat de calitate prin care se certifică îndeplinirea standardelor de calitate (SREN 1982/99, SRISO 6283/95, EN 202/80, SR EN 12844/2011, SR EN 1676/1998, SR EN 12659/2002, SR EN 610/2000, etc.) și buletin de analiză chimică din care rezultă puritatea materiei prime, îndeplinirea standardelor de calitate fiind verificată și de subscrisa la recepția materiei prime, nefiind constatate deficiențe.

Ori, în situația în care materiile prime achiziționate de la SC SRL ar fi provenit din

deșeuri, este puțin probabil îndeplinirea de către acestea a standardelor de calitate, datorită dificultăților de natură tehnologică de separare a deșeurilor/materialelor.

Precizăm că subscrisa este deținătoare a Certificatului ISO 9001:2008/SR EN ISO 9001:2008 din anul 2008, a Certificatului ISO 14001:2004 din anul 2011, a Certificatului BS OHSAS 18001:2007(acestea reprezentând recertificări ale standardelor de calitate obținute anterior) din anul 2011, pentru activități de turnătorie a pieselor din materiale neferoase destinate tuturor sectoarelor de activitate din cadrul economiei naționale precum și exportului indirect. Reparații elice navale și echilibrare, este producător autorizat de produse și echipamente în domeniul naval, deținătoare a Autorizației nr.631 SAPNI-SP HM/296-1 emisă de Autoritatea Navală Română.

De asemenea laboratorul subscrisei de încercări, probe și analize este acreditat de Autoritatea Navală Română cu acreditarea nr. 630 SAPNI-SP HM/297-1 pentru efectuarea de "analize chimice prin metoda spectrală și probe metalografice și de duritate", toate acestea certificate/acreditări confirmând faptul că analizele efectuate de subscrisa la recepția mărfurilor(materiilor prime) sunt conforme, materiile prime fiind corespunzătoare calitativ.

Piesele tumate și prelucrate executate de subscrisa, pentru a fi competitive pe piața liberă, corespund standardelor de calitate în domeniu, certificate, onorarea comenzilor clienților făcându-se prin folosirea de materii prime, materiale și materiale auxiliare de calitate achiziționate de la furnizorii subscrisei, cu asigurarea ritmicității livrărilor cantitative și calitative.

Toate materiile prime achiziționate de la SC SRL sunt mărfuri noi(aceasta nefiind producător, ci comerciant care se aprovizionează de la alți furnizori), respectiv lingouri primare sau semifabricate(bară rotundă, hexagonală, pătrată, țevă, etc.), acesta fiind principalul furnizor de materii prime.

Subscrisa a achiziționat de la REMAT SRL materiale procesate prin operațiuni de sortare, dezmembrare, polizare, tăiere, presare, compactizare din deșeuri neferoase, așa cum rezultă din documentele de achiziție, acestea fiind supuse măsurilor de simplificare prevăzute de Codul fiscal.

În concluzie, urmează să se constate nelegalitatea constatărilor inspectorilor fiscali, ce a generat nelegalitatea întocmirii Raportului de inspecție fiscală și a deciziilor de impunere privind TVA-ul în relația cu furnizorul SC SRL și să dispuneți anularea acestora.

Cu privire la cererea formulată în subsidiar, ce urmează a fi analizată numai în situația respingerii cererii de anulare, arătăm că în conformitate cu dispozițiile art.21 alin.1 din Legea 571/2003, sunt considerate cheltuieli deductibile în vederea determinării profitului impozabil, cheltuielile efectuate în vederea realizării de venituri impozabile inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Potrivit art.23 lit.b din Normele metodologice, fac parte din categoria cheltuielilor efectuate în vederea realizării de venituri impozabile și *"cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării prorataei, în conformitate cu prevederile titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul Fiscal, precum și alte situații când taxa pe valoarea adăugată este înregistrată pe cheltuieli, în situația în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile"*.

Astfel, urmează a se constata că Raportul de inspecție fiscală a constatat exclusiv în relația cu furnizorul SC SRL că subscrisa nu trebuia să plătească TVA aferent materiilor

prime achizitionate, deși toate condițiile de formă și de fond(în ceea ce o privește pe subscrisă) au fost îndeplinite, organul fiscal refuzând dreptul de deducere.

Includerea acestei sume, platită de subscrisă cu titlu de TVA(în baza facturilor emise de furnizor, facturi întocmite cu respectarea legislației în vigoare), în prețul de achiziție a materiei prime se impune a fi efectuată deoarece de plata integrală a prețului(=contravaloarea materiilor prime) menționat în facturi/inclusiv a TVA-ului) erau condiționate livrările materiilor prime, subscrisa neavând dreptul de a opta, respectiv a plăti parțial prețul(fără TVA).

Această soluție apreciem că se impune deoarece subscrisa este înregistrată ca plătitoare de TVA și a realizat atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere a TVA(potrivit recalificărilor efectuate de organul fiscal a achizițiilor de la SC SRL) aferente aprovizionărilor, astfel că dreptul de deducere se determină în raport cu participarea bunurilor și serviciilor achiziționate la realizarea operațiunilor cu drept de deducere.

Gradul de participare a bunurilor la realizarea operațiunilor cu drept de deducere se determină pe bază de pro-rată rezultată ca raport între contravaloarea bunurilor livrate și a serviciilor prestate cu drept de deducere și totalul operațiunilor realizate.

Astfel, în situația în care organul fiscal a apreciat că bunurile achiziționate de la societatea SC SRL trebuia făcută fără aplicarea cotei TVA avea obligația să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor în raport cu participarea bunurilor și serviciilor respective la realizarea operațiunilor supuse TVA și nu să considere că TVA aferentă intrărilor de bunuri este în totalitate nedeductibilă 100%.

Costurile materiilor prime achiziționate s-au mărit exact cu valoarea TVA-ului refuzat la deducere, determinând diminuarea bazei de impozitare pentru calcularea impozitului pe profit, în consecință impozitul pe profit calculat, dedus și virat devine plată suplimentară.”

II. a) În Raportul de inspecție fiscală nr. /2017 care a constituit suportul informațional pentru emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. /2017, referitor la aspectele contestate, s-au consemnat următoarele:

TVA deductibilă

Din verificarea efectuată, pentru anul 2011, organul de control nu a dat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei față de cea înregistrată și declarată de societate, astfel:

În perioada septembrie - decembrie 2011, societatea s-a aprovizionat cu materii prime(lingouri YSh83, lingouri RG7, lingouri plumb, lingouri bronz cu aluminiu, lingouri cupru fosfor, lingouri de alamă, etc) de la SC SRL în valoare totală de Y lei cu TVA de X lei.

Menționăm că societatea verificată deține facturi emise de SC SRL, în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal...

Din verificările efectuate, au rezultat următoarele:

Ex.1 din 4, pag.8 din 20

-SC SRL a fost înregistrată în data de 2011, sub nr. J//2011;
-Obiectul de activitate îl reprezintă „comerț cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice, cod CAEN 4672;
-Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 2012, având codul de TVA RO XXXXXX.

Organul de control nu a dat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de X lei, deoarece furnizorul nu a fost înregistrat ca persoană impozabilă (în scopuri de TVA), așa cum prevede art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ...

Menționăm că, la solicitarea organului de control, au fost transmise de către reprezentanții SC SRL copii după declarațiile cod 300 și 394, aferente perioadei septembrie 2011 - aprilie 2012, declarații care nu au fost validate deoarece contribuabilul nu a fost plătitor de TVA. Primul decont de TVA validat a fost cel aferent lunii mai 2012.

Totodată organul de inspecție fiscală a solicitat cu adresa nr. /2016, efectuarea unui control încrucișat la S.C. S.R.L.. Cu adresa nr. /2016 înregistrată la AIF sub nr. /2016 a fost înaintat Procesul Verbal nr. /2016 întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul DGRFP X-AJFP Y din care rezultă faptul că în perioada 01.09.2011-28.05.2012, S.C. S.R.L. deși nu este înregistrată ca plătitoare în scopuri de TVA, a livrat către S.C. X S.R.L. în baza contractului nr. /2011 semifabricate aliaje bare, bușe, bare din metale neferoase și lingouri din metale neferoase în valoare totală de Z lei, din care Y lei baza și X lei TVA.

Din verificarea efectuată, pentru anul 2012, organul de control nu a dat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de X lei față de cea înregistrată și declarată de societate, astfel:

În perioada 01.01.2012 - 27.05.2012, societatea s-a aprovizionat cu materii prime(lingouri YSn83, lingouri RG7, lingouri plumb, lingouri bronz cu aluminiu, lingouri cupru fosfor, lingouri de alamă, etc) de la SC SRL în valoare totală de Z lei cu TVA de X lei.

Organul de control nu a dat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de X lei, deoarece furnizorul nu a fost înregistrat ca persoană impozabilă, așa cum prevede art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (aspect detaliat la anul 2011).

....Din verificarea efectuată pentru perioada 01.01.2016 – 31.05.2016 organul de control nu a dat drept de deducere a TVA în sumă de X lei față de cea înregistrată și declarată de societate.

În perioada 01.01. 2016 – 31.05.2016, societatea s-a aprovizionat cu materii prime (lingouri YSn83, lingouri RG7, lingouri plumb, lingouri bronz cu aluminiu, lingouri cupru fosfor, lingouri de alamă, semifabricate, bare alamă, etc) de la SC SRL în valoare totală de Z lei cu TVA de X lei..

Organul de control nu a dat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.331, alin.(1) și alin.(2), lit.a), punct 1 și 4 din Legea nr.227/2015 și pct.109, alin.(4) din HG nr.1/2016, din următoarele motive:

- în anul 2016 se aplică taxarea inversă și în cazul livrării de lingouri de metale neferoase dacă acestea sunt rezultate din topirea deșeurilor, chiar dacă au și elemente de aliere, potrivit prevederilor art.331, alin.(2), lit.a, pct.4 din Legea nr.227/2015

Societatea justifică achiziția de lingouri cu factură fiscală, avizul de însoțire a mărfii ...și

buletinul de analiză chimică, dar fără să fie însoțite de documente privind turnarea lingourilor, respectiv dacă sunt turnate din deșeuri de neferoase, din materii prime primare sau sunt importuri (achiziții intracomunitare), așa cum sunt achizițiile de la SC T SRL și SC V SRL....Din buletinul de analiză chimică, rezultă ponderea diverselor elemente de aliere în compoziția chimică a lingourilor, pe lângă masa metalică de bază. Facem precizarea că buletinele de analiză chimică care însoțesc facturile de achiziții sunt întocmite, semnate și ștampilate de către SC SRL, deși această societate este doar un furnizor de mărfuri și nu produce lingourile respective

- din Procesul verbal nr. /2016 întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul DGRFP X – AJFP Y rezultă faptul că SC SRL a livrat către SC X SRL în baza contractului nr. /2011, semifabricate aliaje bare, bușe, bare din metale neferoase și lingouri din materiale neferoase.

SC SRL primea marfă de la agenți economici din Brașov, Constanța, Cluj transportată de furnizori cu autoturisme sau dubițe în W, unde are domiciliul soțul administratorului societății și de aici mărfurile erau livrate la punctul de lucru din aceeași localitate al societății X SRL. Tot din procesul verbal rezultă că nici unul din furnizori nu a declarat livrările de bunuri către SC SRL. În plus o parte din furnizori sunt neplătitori sau inactivi: SC A SRL este neplătitoare de TVA, inactivă din 2012 și radiată în data de 2015, SC B SRL este neplătitoare de TVA din data de 2012, inactivă din 2013, SC C SRL este neplătitoare de TVA de la data de 2014, inactivă din 2014, SC D SRL este neplătitoare de TVA din 2013, inactivă din 2013.

Pe de altă parte, deși furnizorii nu au declarat livrările către S.C. S.R.L., aceasta a declarat achizițiile de bunuri. De asemenea S.C. S.R.L. a declarat livrările de bunuri către S.C. X S.R.L., între tranzacțiile dintre cele două societăți nefiind diferențe de declarare în afară de cele descrise în capitolul „Alte constatări”

TVA colectată

Pentru anul 2012, organul de inspecție fiscală a determinat o taxă pe valoare adăugată colectată suplimentară în sumă de X lei față de cea evidențiată și declarată de societate.

În această perioadă, societatea s-a aprovizionat cu materii prime(lingouri YSn83, lingouri RG7, lingouri plumb, lingouri bronz cu aluminiu, lingouri cupru fosfor, lingouri de alamă, semifabricate, bare alamă, etc) de la SC SRL în valoare totală de Z lei cu TVA de X lei, taxă dedusă de societate.

Organul de control a colectat o taxă pe valoare adăugată în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art. 160, alin. (1) și alin. (2), lit. a) punct 1 și 4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și punctul 82, alin. (7) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, deoarece:

-începând cu data de 01.01.2012 se aplică taxarea inversă și în cazul livrării de lingouri de metale neferoase dacă acestea sunt rezultate din topirea deșeurilor, chiar dacă au și elemente de aliere, potrivit prevederilor art. 160, alin. (2), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Așa cum am arătat mai sus, societatea justifică achizițiile de lingouri cu factura fiscală, avizul de însoțire a mărfii (în care sunt menționate delegatul, mijlocul de transport, etc) și buletinul de analiză chimică, dar fără să fie însoțite de documente privind

Ex.1 din 4, pag.10 din 20

turnarea lingourilor, respectiv daca sunt turnate din deșeuri de neferoase, din materii prime primare sau sunt importuri (achiziții intracomunitare), așa cum sunt achizițiile de la SC A SRL si SC B SRL. De exemplu achizițiile de lingouri de staniu de la SC A SRL sunt însoțite de documente(certificate de calitate) din care rezultă că furnizorul este din Germania, iar lingourile de cupru fosforos furnizate de SC B SRL provin din Ungaria.

Din buletinul de analiză chimică, rezultă ponderea diverselor elemente de aliere în compoziția chimică a lingourilor, pe lângă masa metalică de bază. Facem precizarea că buletinele de analiză chimică care însoțesc facturile de achiziții sunt întocmite, semnate și ștampilate de către SC SRL, deși această societate este doar un furnizor de mărfuri și nu produce lingourile respective. In opinia organului de control, buletinele de analiză chimică trebuie să fie întocmite doar de către producătorul lingourilor.

-din Procesul Verbal nr. /2016 întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul DGRFP X -AJFP Y rezultă faptul că S.C. S.R.L. a livrat către S.C. X S.R.L., în baza contractului nr. /2011, semifabricate aliaje bare, bucșe, bare din metale neferoase și lingouri din metale neferoase. S.C. S.R.L. primea marfa de la agenți economici din Brașov, Constanța, Cluj, transportată de furnizori cu autoturisme sau dubițe în W, unde are domiciliul soțul administratorului societății) și de aici mărfurile erau livrate la punctul de lucru din aceeași localitate al societății X SRL. Tot din procesul verbal rezultă că nici unul din furnizori nu a declarat livrările de bunuri către S.C. S.R.L. In plus o parte din furnizori sunt neplătitori sau inactivi: SC A SRL este neplătitoare de TVA, inactivă din 2012 și radiată în data de 2015, SC B SRL este neplătitoare de TVA din data de 2012; inactivă din 2013, SC C SRL este neplătitoare de TVA de la data de 2014, inactivă din 2014, SC D SRL este neplătitoare de TVA din 2013, inactivă din 2013.

Pe de altă parte, deși furnizorii nu au declarat livrările către S.C. S.R.L., aceasta a declarat achizițiile de bunuri. De asemenea, S.C. S.R.L. a declarat livrările de bunuri către S.C. X S.R.L, între tranzacțiile dintre cele două societăți nefiind diferențe de declarare în afară de cele descrise în capitolul „Alte constatări”

Pentru anul 2013, organul de inspecție fiscală a determinat o taxă pe valoare adăugată colectată suplimentară în sumă de X lei față de cea evidențiată și declarată de societate.

In perioadă, societatea s-a aprovizionat cu materii prime (lingouri YSn83, lingouri RG7, lingouri plumb, lingouri bronz cu aluminiu, lingouri cupru fosfor, lingouri de alamă, semifabricate, bare alamă, etc) de la SC SRL în valoare totală de Z lei cu TVA de X lei, taxă dedusă de societate.

Organul de control a colectat o taxă pe valoare adăugată în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.160, alin. (1) și alin. (2), lit. a) punct 1 și 4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și punctul 82, alin. (7) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pentru anul 2014, organul de inspecție fiscală a determinat o taxă pe valoare adăugată colectată suplimentară în sumă de X lei față de cea evidențiată și declarată de societate.

In perioadă, societatea s-a aprovizionat cu materii prime(lingouri YSn83, lingouri RG7, lingouri plumb, lingouri bronz cu aluminiu, lingouri cupru fosfor, lingouri de alamă,

Ex.1 din 4, pag.11 din 20

semifabricate, bare alamă, etc) de la SC SRL în valoare totală de Z lei cu TVA de X lei, taxă dedusă de societate.

Organul de control a colectat o taxă pe valoare adăugată în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art. 160, alin. (1) și alin. (2), lit. a) punct 1 și 4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și punctul 82, alin. (7) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pentru anul 2015, organul de inspecție fiscală a determinat o taxă pe valoare adăugată colectată suplimentară în sumă de X lei față de cea evidențiată și declarată de societate.

În perioadă, societatea s-a aprovizionat cu materii prime (lingouri YSn83, lingouri RG7, lingouri plumb, lingouri bronz cu aluminiu, lingouri cupru fosfor, lingouri de alamă, semifabricate, bare alamă, etc) de la SC SRL în valoare totală de Z lei cu TVA de X lei, taxă dedusă de societate.

Organul de control a colectat o taxă pe valoare adăugată în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art. 160, alin. (1) și alin. (2), lit. a) punct 1 și 4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și punctul 82, alin. (7) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.”

b) Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. /2017, emisă de organele fiscale din cadrul AJFP Y, au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de X lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. /2017.

În referatele cu propuneri de soluționare a contestației nr. /2017 și nr./2017, întocmite de organele emitente ale actelor administrativ fiscale contestate, se propune: *„respingerea contestației”*.

III. Luând în considerare motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de organele fiscale, se rețin următoarele:

1. Referitor la TVA deductibilă în sumă de X lei, DGRFP Y prin Serviciul Soluționare contestații 1 este investită să se pronunțe dacă SC X SRL avea drept de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC SRL, în condițiile în care furnizorul nu era înregistrat în scopuri de TVA la data emiterii facturilor

În fapt, în perioada septembrie 2011 – 25 mai 2012 SC X SRL a achiziționat bunuri de la SC SRL în valoare totală de Z lei cu TVA aferentă în sumă de X lei.

Intrucât din verificările efectuate a rezultat faptul că societatea furnizoare a fost înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 28.05.2012, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei aferentă bunurilor

achiziționate în perioada anterioară, conform dispozițiilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că îndeplinește toate condițiile prevăzute de lege pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor achiziționate în perioada septembrie 2011 – 25 mai 2012 de la SC SRL.

In drept, conform art. 145, alin.(2), lit.a), precum și art 146, alin.(1), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării:

”Art. 145. (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:
a) operațiuni taxabile;”.

conform art.146 alin.(1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării:

„Art.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

coroborate cu pct. 46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

„ 46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, (...)”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că orice persoană impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor cu condiția ca acestea să fie destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni impozabile.

De asemenea, pentru a exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana în cauză trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la art.155, alin.(5), lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;”

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC SRL în perioada septembrie 2011 – 27 mai 2012, în condițiile în care aceste facturi au fost emise anterior datei la care furnizorul bunurilor a devenit plătitor de TVA, respectiv 28.05.2012.

În Raportul de inspecție fiscală nr. /2017 se menționează faptul că pe facturile emise furnizorul a înscris codul de înregistrare RO XXXXXX, deși codul de înregistrare în scop de TVA a fost obținut în data de 28.05.2012, aspect consemnat și în Procesul verbal nr./2016 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGRFP X – AJFP T cu ocazia controlului încrucișat solicitat de AJFP Y – Inspecție fiscală.

În aceste condiții, facturile emise de SC SRL, nu pot îndeplini calitatea de document justificativ, deoarece contribuabilii neplătitori de TVA nu pot emite facturi cu TVA, astfel că orice document emis de către aceștia nu poate îndeplini calitatea de document justificativ pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Astfel, se reține că nu este îndeplinită una dintre condițiile cumulative prevăzute de lege, respectiv aceea a de avea la bază o factură completată cu toate elementele cerute de lege.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus și situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că societatea contestatară nu își poate exercita dreptul de deducere pentru TVA în suma de X lei înscrisă în mod nelegal de SC SRL pe facturile emise în perioada septembrie 2011 – 27 mai 2012 către SC X SRL.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia în speța sunt aplicabile prevederile Deciziei C-438/2009 a Curții Europene, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care la art.161² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt enumerate Directivele europene care au fost transpuse la Titlul IV „Taxa pe valoarea adăugată”, acestea fiind preluate și la art.334 din Legea nr.227/2015.

Mai mult decât atât, din jurisprudența europeană se reține că CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Din considerentele mai sus prezentate în temeiul prevederilor în baza art. 279, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. /2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul AJ FP Y pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

2) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, DGRFP Y prin Serviciul Soluționare contestații 1 este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația aplicării măsurilor de simplificare pentru achizițiile de lingouri de alamă, bronz cu aluminiu, cupru fosfor, plumb, etc. de la SC SRL

În fapt, în perioada 2012-2016, SC X SRL a achiziționat de la SC SRL lingouri de alamă, bronz cu aluminiu, cupru fosfor, plumb, etc. în valoare totală de Z lei aferent cărora a dedus TVA în sumă totală de X lei.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat, având în vedere documentele prezentate de societate și Procesul verbal nr. /2016 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP la SC SRL ca urmare a solicitării de control încrucișat, următoarele:

- SC SRL are ca obiect de activitate „Comerț cu ridicata a metalelor și minereurilor metalice”
- SC SRL a livrat către petentă în baza contractului nr. /2011, semifabricate aliaje bare, bușe, bare din metale neferoase și lingouri din metale neferoase.
- bunurile care au făcut obiectul tranzacțiilor între cele două societăți au fost aprovizionate de la diverși furnizori din Brașov, Constanța, Cluj, care așa cum se menționează în Procesul verbal nr. /2016 nu au declarat livrările de bunuri către SC SRL
- buletinele de analiză care însoțesc facturile fiscale de achiziție a bunurilor sunt întocmite, semnate și ștampilate de către SC SRL, deși acesta nu este producătorul lingourilor în cauză.

Luând în considerare cele mai sus constatate, precum și faptul că SC SRL a facturat cu TVA bunurile livrate, iar SC X SRL a dedus TVA fără a colecta această taxă, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de X lei, operațiuni supuse măsurilor de simplificare conform prevederilor art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederilor art.331, alin. (2), lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate începând cu data de 01.01.2016.

Prin contestația formulată petenta susține că lingourile achiziționate nu proveneau din deșeuri, *„fiecare factură fiind însoțită de certificat de calitate prin care se certifică îndeplinirea standardelor de calitate (SREN 1982/99, SRISO 6283/95, EN 202/80, SR EN 12844/2011, SR EN 1676/1998, SR EN 12659/2002, SR EN 610/2000, etc.) și buletin de analiză chimică din care rezultă puritatea materiei prime, îndeplinirea standardelor de calitate fiind verificată și de subscrisa la recepția materiei prime”*

În drept, art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 28.05.2012 – 31.12.2015, precizează:

“(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

a) livrarea următoarelor categorii de bunuri:

1. livrarea de deșeuri feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase, inclusiv

Ex.1 din 4, pag.15 din 20

livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora;

2. livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora, zgură, cenușă și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliajele lor;

3. livrarea de deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în hârtie, carton, material textil, cabluri, cauciuc, plastic, cioburi de sticlăși sticlă;

4. livrarea materialelor prevăzute la pct. 1 -3 după prelucrarea/transformarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri, inclusiv a lingourilor de metale neferoase pentru obținerea cărora s-au adăugat alte elemente de aliere;”.

Prin urmare, taxarea inversă se aplică pentru livrarea de deșeuri feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora, livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora, zgură, cenușă și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliajele lor, precum și livrarea materialelor după prelucrarea/transformarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri, inclusiv a lingourilor de metale neferoase pentru obținerea cărora s-au adăugat alte elemente de aliere.

Totodată, prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se reglementează situația în cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege.

Astfel, potrivit pct.82, alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada sus menționată:

„(7) În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor prezentelor norme metodologice. În cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că beneficiarul avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere. În cazul în care în cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală stabilesc că beneficiarul nu a colectat TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, obligând beneficiarul la plata acestei sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, furnizorii pot emite facturi de corecție cu semnul minus conform art. 159 , alin. (1), lit. b) din Codul fiscal în vederea regularizării taxei și restituirii acesteia către beneficiari. Facturile de corecție cu semnul minus emise de către furnizor nu se evidențiază în decontul de taxă al beneficiarului.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în cazul în care în cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală stabilesc că beneficiarul nu a colectat TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, obligă beneficiarul la plata acestei sume în baza actului administrativ fiscal emis de autoritatea fiscală competentă.

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.331, alin.(2), lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, unde se precizează:

“(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

a) livrarea următoarelor categorii de bunuri:

1. deșeuri feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase, inclusiv produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora;

2. reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora, zgură, cenușă și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliajele lor;

3. deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în hârtie, carton, material textil, cabluri, cauciuc, plastic, cioburi de sticlă și sticlă;

4. materialele prevăzute la pct. 1 - 3 după prelucrarea/transformarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri, inclusiv a lingourilor de metale neferoase pentru obținerea cărora s-au adăugat alte elemente de aliere;”

De asemenea, prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016, se reglementează situația în cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege.

Astfel, potrivit pct.109, alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada sus menționată:

„ (4) În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, respectiv în situația în care furnizorul/prestatorul emite o factură cu TVA pentru operațiunile prevăzute la art. 331 alin. (2) din Codul fiscal și nu înscrie mențiunea "taxare inversă" în respectiva factură, iar beneficiarul deduce taxa înscrisă în factură, acesta își pierde dreptul de deducere pentru achiziția respectivă de bunuri sau servicii deoarece condițiile de fond privind taxarea inversă nu au fost respectate și factura a fost întocmită în mod eronat. Aceste prevederi se aplică și în situația în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului furnizorului/prestatorului. “

Având în vedere aceste prevederi legale, în cazul în care în cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală stabilesc că beneficiarul a dedus TVA înscrisă în factura emisă de furnizor pentru operațiuni supuse taxării inverse, acesta nu beneficiază de dreptul de deducere pentru achizițiile respective.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că în perioada 2012-2016, SC X SRL a achiziționat de la SC SRL lingouri de alamă, bronz cu aluminiu, cupru fosfor, plumb, etc. care au fost supuse de societate operațiunii de turnare pentru obținerea de piese destinate diverselor sectoare de activitate.

Totodată, se reține că furnizorul are ca obiect de activitate „Comerț cu ridicata a metalelor și minereurilor metalice” și a livrat către petentă în baza contractului nr./2011,

semifabricate aliaje bare, bucușe, bare din metale neferoase și lingouri din metale neferoase, bunuri care au fost aprovizionate de la diverși furnizori din Brașov, Constanța, Cluj, care nu au declarat livrările de bunuri către SC SRL

Prin urmare, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie mai sus citate, se reține că bunurile achiziționate de SC X SRL de la furnizori reprezintă bunuri pentru care societatea avea obligația aplicării taxării inverse conform prevederilor art.160 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil până la 31.12.2015, precum și cele ale art.331, alin.(2), lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016, respectiv avea obligația colectării TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, respectiv nu avea drept de deducere a TVA înscrisă în facturi.

Argumentul societății potrivit căruia nu pot fi aplicate măsurile de simplificare prevăzute de Codul fiscal întrucât „*lingourile achiziționate nu proveneau din deșeuri*”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că simpla susținere a societății, fără a fi dovedită cu documente justificative care să probeze cele afirmate, nu este de natură a combate și înlătura constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la acest aspect, se menționează faptul că, prin adresa nr. /2017, înregistrată la AJFP Y sub nr. /2017 societatea a solicitat suținerea orală a contestației în conformitate cu prevederile art.276, alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, având astfel posibilitatea de a proba cu documente afirmațiile din cuprinsul contestației formulate.

Ulterior, prin adresa nr. /2017, înregistrată la DGRFP Y sub nr./2017, societatea comunică faptul că renunță la susținerea orală a contestației.

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:

„... Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei...”

Mai mult decât atât, conform prevederilor art.199, alin.(1), lit.d) din Directiva 2006/112/CE:

„(1) Statele membre pot prevedea ca persoană obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni:
(...)

(d) livrarea de materiale uzate, materiale uzate ce nu se pot reutiliza în aceeași stare, rebuturi, deșeuri industriale și neindustriale, deșeuri reciclabile, deșeuri transformate parțial și anumite bunuri și servicii, enumerate în anexa VI;”

Astfel, se reține că taxarea inversă este aplicabilă și pentru livrarea altor bunuri menționate în anexa VI „*Lista livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii prevăzute la*

art.199, alin.(1), lit.d)”, printre care::

(...)

„5. *livrarea materialelor prevăzute în prezenta anexă după transformare sub forma unei operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri;*

6. *livrarea materiilor secundare rezultate din prelucrarea materialelor de bază”*

Concluzionând aspectele prezentate mai sus, se reține că dacă bunurile achiziționate de societate sunt prevăzute în actele normative invocate anterior, livrarea acestora între persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA se face în regim de taxare inversă, nefiind relevantă încadrarea sau nu într-un standard de marcă de fabricație a produselor rezultate.

Ori, societatea nu face dovada că bunurile achiziționate nu se încadrează în prevederile art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.331, alin.(2), lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina SC X SRL , TVA în cuantum de X lei, fapt pentru care, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. /2017 în ceea ce privește suma totală de X lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

3) Referitor la accesoriile aferente TVA stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr./2017

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. /2017, emisă de organele fiscale din cadrul AJFP Y, au fost stabilite în sarcina societății accesorii în sumă totală de Y lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, aferente TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. /2017.

Deoarece, așa cum rezultă de la pct.1) și 2) din prezenta decizie, în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul în sumă de X lei reprezentând TVA, iar accesoriiile reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”, întrucât petenta nu contestă modul de calcul al accesoriiilor, pe cale de consecință **se va respinge ca neîntemeiată** și contestația formulată pentru sumă totală de Y lei reprezentând accesorii aferente TVA

În ceea ce privește solicitarea în subsidiar de recalculare a profitului și implicit a impozitului aferent ca urmare a neacordării dreptului de deducere a TVA, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât în conformitate cu prevederile art.147, alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ (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 evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.”, ori societatea nu are calitatea de persoană impozabilă cu regim mixt.

Pe cale de consecință, pentru considerentele arătate și în temeiul actelor normative în vigoare pentru speța în cauză, și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală,

SE DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL, CUI XXXXXX, pentru TVA în sumă de X lei stabilită prin Decizia de impunere nr. /2017 și accesorii aferente în sumă totală de Y lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. /2017 emise de organele fiscale din cadrul DGRFP Y – AJFP Y.

În temeiul art. 273, alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în condițiile legii, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,