

## DECIZIA NR.590

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia pentru Contribuabili Mijlocii- Inspectie Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de SOCIETATEA X.

SOCIETATEA X formuleza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei pentru Contribuabili Mijlocii- Inspectie Fiscala, cu privire la obligatiile fiscale principale reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii prin remiterea actului sub semnatura contribuabilului, conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost depusa la posta, dupa cum rezulta din stampila Postei Romane aplicata pe plicul aflat in original la dosarul cauzei si inregistrata la Administratia pentru Contribuabili Mijlocii, conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei pentru Contribuabili Mijlocii si solicita admiterea contestatiei si anularea actelor atacate cu privire la TVA stabilita suplimentar si TVA respinsa la rambursare, pentru urmatoarele motive:

1.-Cu privire la constatările efectuate pe perioada 01.08.2014-30.04.2015 societatea contestatoare arata ca aceasta perioada a fost verificata cu ocazia cererii de rambursare solutionata prin Decizia.Controlul fiscal efectuat nu a relevat aspectele evidentiate de prezentul control si prin urmare constatările echipei de inspectie fiscala incalca principul securitatii juridice, increderii legitime si ai fortei obligatorii a actelor administrative intrate în circuitul civil.

In ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere de TVA aferent perioadei 01.08.2014-30.06.2016, societatea contestatoare arata:

Cu privire la TVA deductibila inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor. emise de P , societatea contestatoare sustine ca, constatările organelor de inspectie fiscala sunt eronate prin prisma faptului ca furnizorul este CP. Aceste date de identificare sunt inscrise pe toate facturile pentru furnizarea de servicii de care societatea a beneficiat .

Entitatea pe care echipa de inspectie fiscala a avut-o in vedere este Sucursala P..Arata ca acest din urma CUI a fost înscris în registrele societatii, doar ca potrivit

facturilor fiscale înregistrate în contabilitate și care au constituit suportul înregistrărilor contabile, CUI-ului corect este..., și nu cel reținut de echipa inspecției fiscale.

Societatea susține că eroarea de înregistrare se datorează identității de nume între cele două societăți comerciale și a faptului că cea de-a doua având CUI.. a fost prima cu care societatea a avut relații comerciale; programul de contabilitate folosit de societate identifică furnizorii după denumire și o dată ce înregistrarea furnizorului este făcută în program cu anumite date de identificare, furnizorul selectat este menționat cu respectivele date de identificare. Astfel se explică eroarea de înregistrare. În realitate, furnizorul societății este o societate cu un cod valid de TVA, astfel cum rezultă și din registrul operatorilor de TVA în urma efectuării verificării pe site-ul [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro), verificarea efectuată în baza datelor de identificare ce se regăsesc în fiecare factură emisă de către acest furnizor -C.P..

Astfel, consideră că în mod greșit s-a reținut că societatea ar fi dedusă în mod eronat TVA aferentă facturilor emise de acest furnizor, confuzia fiind dată de înregistrarea unui cod de TVA al unei entități cu nume similar.

Cu privire la TVA înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de societatea G, societatea contestatoare arată că, constatările organelor de inspecție fiscală sunt eronate prin prisma faptului că furnizorul este G care are CUI.. și nu CUI...

Societatea contestatoare susține că organele de inspecție fiscală au considerat operațiunea ca fiind realizată de Societatea A, societate careia, începând cu 10.08.2010, i-a fost anulat codul de TVA; arată că în mod eronat a înregistrat în registrele societății CUI ... însă din facturile fiscale înregistrate în contabilitate și care au constituit suportul înregistrărilor contabile, CUI corect este..., și nu cel reținut de echipa inspecției fiscale.

Societatea susține că eroarea de înregistrare se datorează similitudinii între cele două coduri de TVA, care au în componența gruparea de început.. precum și cea de sfârșit... Singura diferență este dată de cifra 3 care se regăsește în codul de TVA al societății G.

Societatea contestatoare susține că G, are cod valid de TVA, după cum rezultă din facturile emise de acest furnizor iar constatările organelor de inspecție fiscală sunt greșite.

3. Cu privire la achizițiile efectuate de la societatea B, societatea contestatoare susține că organele de inspecție fiscală, în mod eronat, au reținut că ar fi dedusă TVA în baza unor facturi emise de această societate care nu era persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA. Constatările au în vedere CUI 1...

Societatea contestatoare susține că, de fapt, furnizorul este B, CUI.. Aceste date de identificare sunt înscrise pe toate facturile pentru furnizarea de servicii de care societatea a beneficiat și pe care echipa de inspecție fiscală le-a atribuit altei entități.

Sediul social al acestei societăți a fost la data emiterii facturilor iar în prezent este...

Entitatea pe care echipa de inspecție fiscală a avut-o în vedere ca B CUI ..., nu este înregistrată în scopuri de TVA.

Societatea recunoaște că acest din urma CUI a fost înscris în registrele societății doar ca potrivit facturilor fiscale înregistrate în contabilitate și care au constituit suportul înregistrărilor contabile, CUI corect este... Eroarea de înregistrare se datorează similitudinii de denumire dintre cele două societăți comerciale precum și faptul că programul de contabilitate folosit de societate identifică furnizorii după denumire și o dată ce înregistrare a furnizorului.

Societatea contestatoare susține că, în realitate, furnizorul societății este B,

societate cu un cod valid de TVA.

În consecință, în mod greșit s-a reținut că societatea ar fi dedus în mod eronat TVA în baza facturilor emise de acest furnizor, confuzia fiind dată de înregistrarea unui cod de TVA al unei entități cu nume similar.

4. Cu privire la achizițiile efectuate de la Compania A, societatea contestatoare susține că, organele de inspecție fiscală, în mod eronat, au reținut că ar fi dedus TVA în baza unor facturi emise de această societate care nu era persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA. Constatările au în vedere CUI ...

Societatea contestatoare susține că aceste constatări sunt eronate, furnizorul fiind de fapt, Compania A, CUI... Aceste date de identificare sunt înscrise pe toate facturile pentru furnizarea de servicii de care societatea a beneficiat și pe care echipa de inspecție fiscală le-a atribuit altei entități. Entitatea pe care organele de inspecție fiscală au avut-o în vedere este COMPANIA A, CUI., societate care nu este înregistrată în scopuri de TVA. Este adevărat că acest din urmă CUI a fost înscris în registrele societății doar ca potrivit facturilor fiscale înregistrate în contabilitate și care au constituit suportul înregistrărilor contabile, CUI corect este., și nu cel reținut de echipa inspecției fiscale.

Societatea contestatoare susține că eroarea de înregistrare se datorează identității de nume între cele două societăți comerciale și programului de contabilitate folosit de societate care identifică furnizorii după denumire. În realitate, furnizorul societății este COMPANIA A, care deține cod valid de TVA.

În aceste condiții societatea susține că a dedus în mod corect TVA în baza facturilor emise de acest furnizor, confuzia fiind dată de înregistrarea unui cod de TVA al unei entități cu nume similar.

5. Cu privire la achizițiile efectuate de la Societatea L, societatea contestatoare susține că la data emiterii facturilor furnizorul era persoana impozabilă cu un cod valid de TVA astfel cum rezulta chiar din înregistrările efectuate chiar de ANAF în Registrul Persoanelor Impozabile. Mai exact, această societate comercială a fost înregistrată în scopuri de TVA pe perioada verificată iar facturile în baza cărora societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere au fost emise în această perioadă.

Societatea contestatoare arată că începând cu data de noiembrie 2013, furnizorul nu mai este înregistrat în scopuri de TVA, însă la data emiterii facturilor, acesta deținea un cod valid de TVA

Fata de argumentele mai sus prezentate, societatea contestatoare susține că și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în mod legal, furnizorii acesteia, mai sus enumerați, fiind persoane impozabile. Faptul că în unele cazuri au existat erori de introducere în sistemul informatic de contabilitate a datelor de identificare corectă a acestor furnizori nu este în măsură să conducă la concluzia că acești furnizori sunt persoane neimpozabile și prin urmare societatea a exercitat în mod nelegal dreptul de deducere a TVA.

-Cu privire la livrarile de bunuri efectuate în spațiul intracomunitar, societatea contestatoare susține:

1) Referitor la societatea H OLANDA, arată că desfășoară raporturi comerciale cu acest client din anul 2012 și că niciodată nu i s-a comunicat, nici de societatea respectivă și nici de autoritățile române, faptul că aceasta ar fi avut codul de TVA invalidat. De asemenea din verificările efectuate pe site-ul Comisiei Europene -VIES- nu a rezultat că această societate ar fi avut codul de TVA invalidat; din verificarea efectuată pe site-ul Comisiei Europene - VIES - la data de 15.12.2016, societatea H este înregistrată în scopuri de TVA.

Cu privire la perioada 01.08.2014 -30.04.2015, in care organele de inspectie fiscala au constatat ca partenerul extern ar fi avut codul de TVA invalidat, societatea contestatoare sustine ca aceasta a fost deja analizata de catre organele de inspectie fiscala odata cu solutionarea cererii de rambursare, ocazie cu care la acea data nu s-a constatat ca codul de TVA era invalid.

2.Referitor la societatea L BELGIA, societatea contestatoare sustine ca a desfasurat raporturi comerciale cu acest client extern inca din anul 2012 si niciodata pana in acest moment nu i s-a comunicat de catre clientul extern sau de autoritatile romane, faptul ca acesta ar fi avut cod de TVA invalidat; din verificarile efectuate pe site-ul Comisiei Europene -VIES- nu a rezultat ca aceasta societate ar fi avut invalidat codul de TVA.

Societatea contestatoare mentioneaza faptul ca, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea L Belgia detine cod de TVA invalid pe perioada august 2014-aprilie 2015 iar factura a fost emisa de catre acest client in data de 19.03.2013.

Mai mult, clientul extern a mentionat expres la data emiterii facturii codul sau de TVA (in subsolul facturii) si a indicat faptul ca este vorba de o livrare intracomunitara exceptata de la aplicarea acordului de TVA conform art. 39 bis din Legea TVA - „Intra-community delivery- exempted from value-added tax -art. 39 bis- V.A.TLAW” iar la data emiterii acestei facturii clientul extern avea un cod valid de TVA.

3.Referitor la societatea S - Bulgaria, societatea contestatoare sustine ca desfasoara raporturi comerciale cu acest client inca din anul 2014 si niciodata pana in acest moment nu i s-a comunicat ,nici de societate si nici de autoritatile romane, faptul ca aceasta ar fi avut codul de TVA invalidat. De asemenea din verificarile efectuate pe site-ul Comisiei Europene -VIES- nu a rezultat ca aceasta societate ar fi avut invalidat codul de TVA.

Mai mult, din verificarea efectuata pe site-ul Comisiei Europene VIES la data de 21.12.2016, societatea din BULGARIA este înregistrata în scopuri de TVA iar urmare corespondentei purtate cu aceasta societate , clientul extern, la data de 05.03.2016 a comunicat un cod valid de TVA.

In sustinerea contestatiei, cu privire la acest capat de cerere, societatea contestatoare invoca jurisprudenta CJUE.

Arata ca jurisprudenta constanta CJUE a statuat ca scutirea de TVA sa fie acordata daca cerintele de fond sunt îndeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma nu au fost respectate de catre persoanele impozabile, cu atat mai mult cu cat în cazul de fata societatea a respectat toate conditiile de forma. In ceea ce priveste raporturile comerciale dintre societate si clientii externi, acesta sustine ca a verificat daca aceste societati detin coduri valabile de inregistrare în scopuri de TVA, raporturi juridice desfasurandu-se pe parcursul unui interval mare de timp, perioada in care nu s-a pus problema invalidarii codurilor de TVA. Mai mult, aceste informatii depind si de comportamentul clientilor societatii, care nu au comunicat pe parcursul relatiilor comerciale faptul ca, la un moment dat au avut un cod invalid temporar; in plus din verificarile efectuate in bazele de date disponibile (VIES) nu a rezultat ca aceste coduri ar fi fost invalidate.

Jurisprudenta CJUE a stauat in acest context ca, desi este legitim sa se impuna unui furnizor sa actioneze cu buna-credinta si sa adopte orice masura rezonabila aflata in puterea sa pentru a se asigura ca operatiunea pe care o efectueaza nu îl determina sa participe la o fraudă fiscala (*a se vedea Hotararea Euro Tyre Holding, punctul 38*), statele membre ar depasi masurile strict necesare pentru colectarea impozitului daca ar refuza sa

acorde scutirea de TVA unei livrari intracomunitare pentru simplul motiv ca numarul de identificare în scopuri de TVA nu a fost transmis de furnizor, atunci cand acesta nu poate, cu buna-credinta si dupa ce a luat toate masurile care ii pot fi impuse in mod rezonabil, sa transmita acest numar, dar transmite, pe de alta parte, alte indicatii de natura sa demonstreze in mod suficient ca persoana care achizitioneaza bunurile este o persoana impozabila actionand ca atare in operatiunea în cauza.

In ce priveste codul de TVA s-a statuat de asemenea ca statele membre trebuie sa adopte masurile necesare pentru ca o persoana impozabila sa fie identificata printr-un numar individual insa aceasta dovada nu poate totusi, in toate cazurile, sa depinda in mod exclusiv de furnizarea acestui numar, din moment ce definitia persoanei impozabile, enuntata la articolul 4 alineatul (1) din a sasea directiva, vizeaza numai o persoana care indeplineste, in mod independent si oricare ar fi locul, una dintre activitatile economice mentionate la alineatul (2) al acestui articol, oricare ar fi scopurile sau rezultatele acestei activitati, fara sa conditioneze aceasta calitate de faptul ca respectiva persoana sa detina un numar de identificare în scopuri de TVA.

De asemenea, s-a aratat ca nu se poate exclude ca un furnizor sa nu dispuna, pentru un motiv sau altul, de numarul respectiv, cu atat mai mult cu cat respectarea, acestei obligatii de catre furnizor depinde de informatiile primite, de la persoana care achizitioneaza bunurile.

Din jurisprudenta rezulta ca o persoana impozabila actioneaza in aceasta calitate atunci cand efectueaza operatiuni în cadrul activitatii sale impozabile (a se vedea în acest sens Hotararea din 12 ianuarie 2006, Optigen si altii, C-354/03, C-355/03 si C-484/03, Rec., p. 1-483, punctul 42).

Societatea contestatoare sustine ca, raportand cele de mai sus la situatia concreta reliefata de echipa inspectiei fiscale, rezulta ca daca totusi s-ar dovedi ca partenerii externi au avut în anumite perioade codurile de TVA invalidate, o asemenea imprejurare nu este in masura sa invalideze dreptul societatii de deducere a TVA aferenta respectivelor tranzactii deoarece a luat toate masurile ce se impun in asemenea situatii pentru a se asigura de existenta si valabilitatea inregistrarilor codurilor de TVA.

Pentru motivele prezentate societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au stabilit in sarcina sa TVA suplimentara de plata si a respins la rambursare TVA, solicitand astfel anulara actelor administrativ fiscale prin care s-au stabilit obligatiile fiscale suplimentare.

II. Prin Decizia de impunere, pe perioada 01.08.2014-30.04.2016, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei pentru Contribuabili Mijlocii - Inspectie Fiscala au stabilit in sarcina societatii X, TVA de plata suplimentara.

Prin Decizia de impunere, pe perioada 01.05.2016 -30.06.2016, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei pentru Contribuabili Mijlocii- Inspectie Fiscala au stabilit in sarcina societatii X. , TVA suplimentara si totodata au respins la rambursare TVA.

1. Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata pe perioada 01.08.2014-30.04.2016, din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestata de societate, rezulta urmatoarele:

1). Organele de inspectie fiscala au efectuat un control ulterior asupra soldului sumei negative de taxa pe valoarea adaugata in suma totala pentru care s-a formulat optiune de rambursare prin Decontul de TVA, inregistrat la AJFP, cerere de rambursare solutionata pe baza de analiza SIN, in baza deciziei de rambursare.

Analizand documentele prezentate de societate in timpul controlului cu privire la



TVA aferenta perioadei august 2014-aprilie 2015, organele de inspectie fiscala au stabilit pe aceasta perioada TVA suplimentara care se compune din:

a)- TVA colectata suplimentar;

Urmare solicitarii facute catre Serviciul de Informatii Fiscale din cadrul D.G.R.F.P. , pentru verificarea valabilitatii codurilor de inregistrare in scopuri de TVA a clientilor si furnizorilor intracomunitari, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in perioada august 2014-aprilie 2015, Societatea X a efectuat livrari reprezentand servicii si bunuri catre H din Olanda si N din Belgia, societati al caror coduri de inregistrare in scopuri de TVA in perioada indicata au fost invalide temporar .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile in cauza nu indeplinesc conditiile de scutire prevazute la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, astfel ca in conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au colectat suplimentar TVA aferenta livrarilor intracomunitare.

b)-TVA respinsa la deductibilitate;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca , in perioada august 2014-aprilie 2015, Societatea X a dedus in mod eronat TVA in baza unor facturi emise de B , C.P. si Compania A, in conditiile in care furnizorii respectivi la data efectuarii tranzactiilor nu erau persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA.

Astfel, s-a constatat ca societatea a dedus in mod nejustificat TVA inregistrata in facturile fiscale care nu indeplinesc calitatea de document justificativ din punct de vedere al TVA, in speta fiind incalcate prevederile art.11 alin.(1<sup>4</sup>), art.146 alin.(1) lit.a) si b) si art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in conditiile in care furnizorii nu erau inregistrati in scopuri de TVA la data emiterii facturilor.

2).Organele de inspectie fiscala au efectuat un control ulterior asupra soldului sumei negative de taxa pe valoarea adaugata in suma totala pentru care s-a formulat optiune de rambursare prin Decontul de TVA aferent lunii februarie 2016, inregistrat la AJFP, rambursare solutionata pe baza de analiza SIN, in baza deciziei de rambursare.

Analizand documentele prezentate de societate in timpul controlului cu privire la TVA aferenta perioadei 01.05.2015-29.02.2016 , organele de inspectie fiscala au stabilit pe aceasta perioada, TVA suplimentara care se compune din:

a). TVA colectata suplimentar;

Urmare solicitarii facute catre Serviciul de Informatii Fiscale din cadrul D.G.R.F.P. , pentru verificarea valabilitatii codurilor de inregistrare in scopuri de TVA a clientilor si furnizorilor intracomunitari, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in perioada august si decembrie 2015, Societatea X a efectuat livrari reprezentand contravaloare seminee si vase din tabla emailata, catre H din Olanda, societate a carui cod de inregistrare in scopuri de TVA in perioada indicata, nu a fost activ.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile in cauza nu indeplinesc conditiile de scutire prevazute la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, astfel ca in conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au colectat suplimentar TVA aferenta livrarilor intracomunitare.

b)-TVA respinsa la deductibilitate;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a dedus in mod eronat TVA in baza unor facturi emise de Societatea G , Societatea L si C.P. , in conditiile in care cei trei furnizori la data efectuarii tranzactiilor nu erau persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA.

Astfel, s-a constatat ca societatea a dedus in mod nejustificat TVA inscrisa in facturile fiscale care nu indeplinesc calitatea de document justificativ din punct de vedere al TVA, in speta fiind incalcate prevederile art.11 alin.(1<sup>4</sup>), art.146 alin.(1) lit.a) si b) si art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in conditiile in care furnizorii nu erau inregistrati in scopuri de TVA la data emiterii facturilor.

3).Organele de inspectie fiscala au efectuat un control ulterior asupra soldului sumei negative de taxa pe valoarea adaugata pentru care s-a formulat optiune de rambursare prin Decontul de TVA intocmit in luna aprilie 2016, inregistrat la AJFP, rambursare solutionata pe baza de analiza SIN, in baza deciziei de rambursare.

Analizand documentele prezentate de societate in timpul controlului cu privire la TVA aferenta perioadei 01.03.2016-30.04.2016 , organele de inspectie fiscala au stabilit pe aceasta perioada TVA suplimentara care se compune din:

-TVA colectata suplimentar;

Urmare solicitarii facute catre Serviciul de Informatii Fiscale din cadrul D.G.R.F.P. , pentru verificarea valabilitatii codurilor de inregistrare in scopuri de TVA a clientilor si furnizorilor intracomunitari, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in perioada martie-aprilie 2016, Societatea X a efectuat livrari reprezentand contravaloare seminee si vase din tabla emailata, catre H din Olanda si S din Bulgaria, societati a caror coduri de inregistrare in scopuri de TVA in perioada indicata au fost invalide temporar.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile in cauza nu indeplinesc conditiile de scutire prevazute la art.294 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, astfel ca in conformitate cu prevederile art.286 alin.(1) lit.a) si art.291 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, au colectat suplimentar TVA aferenta livrarilor intracomunitare.

-TVA respinsa la deductibilitate;

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de CP in conditiile in care acest furnizor la data efectuarii tranzactiilor nu era persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, societatea fiind radiata din data de 08.04.2011.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.11 alin.(9) coroborat cu prevederile art.299 alin.(1) lit.a) si b) , art.307, art.316, art.319, art.320 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

4. Organele de inspectie fiscala au solutionat cu control anticipat cererea de rambursare a TVA solicitata la rambursare prin Decontul de TVA aferent lunii iunie 2016, inregistrat la D.G.R.F.P..

Analizand documentele prezentate de societate in timpul controlului cu privire la TVA aferenta perioadei mai-iunie 2016, organele de inspectie fiscala au stabilit pe aceasta perioada TVA suplimentara care se compune din:

-TVA colectata suplimentar;

Urmare solicitarii facute catre Serviciul de Informatii Fiscale din cadrul D.G.R.F.P. , pentru verificarea valabilitatii codurilor de inregistrare in scopuri de TVA a clientilor si furnizorilor intracomunitari, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in perioada mai-iunie 2016, Societatea X a efectuat livrari reprezentand contravaloare seminee si vase din tabla emailata, catre H Olanda, societate a carui cod de inregistrare in scopuri de TVA in perioada indicata a fost invalid temporar.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile in cauza nu indeplinesc conditiile de scutire prevazute la art.294 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, astfel ca in conformitate cu prevederile art.286 alin.(1) lit.a) si art.291 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, au colectat suplimentar TVA aferenta livrarilor intracomunitare.

-TVA respinsa la deductibilitate;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca , in perioada mai-iunie 2016, Societatea X a dedus TVA in baza facturilor emise de CP in conditiile in care acest furnizor la data efectuării tranzactiilor nu era persoana inregistrata in scopuri de TVA , firma fiind radiata din data de 08.04.2011.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a dedus in mod nejustificat taxa pe valoarea adaugata in baza facturilor care nu au calitate de document justificativ din punct de vedere al TVA, furnizorul nefiind inregistrat in scopuri de TVA, la data emiterii facturilor, motiv pentru care, in conformitate cu prevederile art.11 alin.(9) coroborat cu prevederile art.299 alin.(1) lit.a) si b) , art.307, art.316, art.319, art.320 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, au respins la deductibilitate TVA .

III. Luand in considerare constatarile fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.08.2014-30.06.2014

#### **A)Motive procedurale**

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatoare potrivit caruia pe perioada 01.08.2014-30.04.2015 exista deja un control fiscal finalizat cu Decizia de rambursare a TVA ce nu a relevat aspectele evidentiate de prezentul control si prin urmare constatarile echipei de inspectie fiscala din Decizia de impunere incalca principiul securitatii juridice, increderii legitime si al fortei obligatorii a actelor administrative intrate in circuitul civil, mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Initial , prin Decontul de TVA intocmit in luna aprilie 2015, inregistrat la AJFP, Societatea X a solicitat la rambursare soldul sumei negative a TVA.

Se retine ca cerere de rambursare a fost solutionata pe baza de analiza SIN in conformitate cu prevederile Ordinului 263/2010 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare, cu modificarile si completarile ulterioare,cu control anticipat, prin Decizia de rambursare.

La pct.3” *Deconturi cu sume negative de TVA cu optiune de rambursare cu risc fiscal mic*” din Ordinului MFP nr. 263/2010 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare,se prevede:

*“6. Decizia de rambursare emisă de compartimentul de specialitate este decizie sub rezerva verificării ulterioare, potrivit art. 90 din Codul de procedură fiscală, cu excepția sumelor pentru care s-a emis decizia de rambursare pe baza deciziei de nemodificare a bazei de impunere.”*

La capitolul III “ *Dispoziții speciale privind soluționarea solicitărilor de rambursare*” lit.C) *Fluxul de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu optiune de rambursare depuse de contribuabilii mari și mijlocii* din același act normativ se prevede:

*“10.1. Dacă decontul de TVA supus analizei nu se încadrează în condițiile prevăzute la pct. 4.1 și, după caz, la pct. 5, se consideră cu risc fiscal mic, se soluționează cu inspecție fiscală ulterioară și se emite proiectul Deciziei de rambursare a TVA, în două exemplare, care se vizează de conducătorul*



*compartimentului de specialitate și se înaintează spre aprobare conducătorului unității fiscale.*

*10.2. Decizia de rambursare emisă de compartimentul de specialitate este decizie sub rezerva verificării ulterioare, potrivit art. 90 din Codul de procedură fiscală, cu excepția sumelor pentru care s-a emis decizia de rambursare pe baza deciziei de nemodificare a bazei de impunere.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca Decizia de rambursare a TVA emisă de compartimentul de specialitate din cadrul A.J.F.P. pe baza de analiză SIN în conformitate cu prevederile Ordinului MFP nr. 263/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare este decizie sub rezerva verificării ulterioare, pe perioada termenului de prescripție.

Se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au efectuat un control ulterior asupra soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată pentru care s-a formulat opțiune de rambursare prin Decontul de TVA, înregistrat la AJFP prin care cererea de rambursare a fost soluționată prin Decizia de rambursare, pe baza de analiză SIN în conformitate cu prevederile Ordinului nr.263/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă pe perioada 01.08.2014-30.04.2015,(la care face referire contribuabilul) urmare controlului ulterior, este legal întocmită.

La art.95 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*“(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.*

*(2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii.”*

Iar la art.94 din același act normativ se prevede:

*“(1) Cuantumul creanțelor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția cazului în care stabilirea a avut loc ca urmare a unei inspecții fiscale sau a unei verificări a situației fiscale personale.*

*(2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal ori la solicitarea contribuabilului/plătitorului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.*

*(3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale sau ca urmare a inspecției fiscale ori a verificării situației fiscale personale\*)”*

Prin urmare, în speta nu se poate reține că organele de inspecție fiscală au încălcat principiul securității juridice, încrederii legitime și al fortei obligatorii a actelor administrative intrate în circuitul civil iar Decizia de impunere nu poate fi anulată pentru motivele procedurale expuse de societatea contestatoare în contestația formulată.

Caz de nulitate a actului administrativ fiscal conform art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, il reprezinta:

*“(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”*

Se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enuntat. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirea contribuabilului , a obiectului actului administrativ fiscal sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta;constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu fara a fi necesara cererea contribuabilului, insa in speta nu este cazul.

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat respectiv Decizia de impunere a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea societatii contestatoare potrivit careia actul administrativ fiscal este nul pentru motivele mai sus prezentate nu este reala iar actul administrativ fiscal nu poate fi anulat pe motive procedurale, contestatia fiind neintemeiata.

Deoarece exceptia de procedura ridicata de societatea contestatoare a fost respinsa ca neintemeiata , D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X.

## **B)Fondul cauzei**

1)Cu privire la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada verificata, contestata de societate, mentionam:

**D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca livrarile intracomunitare de bunuri efectuate de Societatea X catre partenerii intracomunitari din Olanda, din Belgia si din Bulgaria sunt scutite de TVA.**

In fapt, in perioada august 2014- iunie 2016, Societatea X a efectuat livrari intracomunitare de bunuri si servicii (seminee i si vase din tabla emailata) catre clientii H din Olanda, N din Belgia, S din Bulgaria , pentru care a emis facturi, in regim de scutire, si anume:

- catre clientul H din Olanda , societatea a emis facturi in regim de scutire;
- catre clientul N din Belgia societatea a emis facturi in regim de scutire;
- catre clientul din Bulgaria , societatea a emis facturi, in regim de scutire;

Facturile emise catre clientii mai sus enumerati au fost inregistrate in evidentele

contabile ale Societatii X, operatiunile in cauza fiind considerate scutite din punct de vedere al TVA.

Urmare verificarilor efectuate in sistemul VIES, de catre A.J.F.P-Biroul de Informatii Fiscale s-a constatat ca la data emiterii facturilor, codurile de inregistrare in scopuri de TVA ale clientilor intracomunitari mai sus enumerati, au fost invalide temporar, astfel ca organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea X nu poate justificata emiterea facturilor in regim de scutire de TVA , conform prevederilor art.133 art.143 alin(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.294 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri, in conformitate cu prevederile art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.286 alin.(1) lit.a) si art.291 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, aplicand cota de TVA aferenta perioadei verificate.

In contestatia formulata cu privire la livrarile de bunuri efectuate in spatiul intracomunitar , societatea contestatoare arata ca a desfasurat raporturi comerciale din anul 2012, cu societatile din Olanda si Belgia si ca niciodata nu i s-a comunicat, nici de societatea respectiva si nici de autoritatile romane, faptul ca acestea ar fi avut codul de TVA invalidat.

De asemenea, din verificarile efectuate pe site-ul Comisiei Europene -VIES- nu a rezultat ca aceste societati ar fi avut codul de TVA invalidat; din verificarea efectuata pe site-ul Comisiei Europene - VIES - la data de 15.12.2016, societatile sunt inregistrate in scopuri de TVA.

Cu privire la perioada 01.08.2014 -30.04.2015, societatea contestatoare sustine ca aceasta perioada a fost deja analizata de catre organele de inspectie fiscala odata cu solutionarea cererii de rambursare, ocazie cu care la acea data nu s-a constatat ca codul de TVA era invalid.

Referitor la societatea din Bulgaria, societatea contestatoare sustine ca desfasoara raporturi comerciale cu acest client inca din anul 2014 si niciodata pana in acest moment nu i s-a comunicat ,nici de societate si nici de autoritatile romane, faptul ca aceasta ar fi avut codul de TVA invalid.

Mai mult,societatea contestatoare arata ca, din verificarea efectuata pe site-ul Comisiei Europene VIES la data de 21.12.2016, societatea din Bulgaria este înregistrata în scopuri de TVA iar urmare corespondentei purtate cu aceasta societate , clientul extern, la data de 05.03.2016 a comunicat un cod valid de TVA.

In drept, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.270 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal,in vigoare pe perioada august 2014-30.06.2016, reglementeaza livrarea de bunuri ca operatiune cuprinsa in sfera de aplicare a TVA iar in conformitate cu prevederile alin.(9), al art.128 respectiv al art.270 din aceleasi acte normative invocate:

*“Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”*

La art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada august 2014- decembrie 2015, respectiv art.294 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu ianuarie 2016, se prevede:

*“(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:*

*a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.[...]*

*(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă dacă această persoană comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și ca acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de TVA pentru această operațiune.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada august 2014-decembrie 2015, și Ordinul nr.103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.294 alin.(1) lit.a) -i), art.294 alin.(2) și art.296 din Legea nr.227/2015, în vigoare după data de 22 ianuarie 2016 (data publicării în Monitorul Oficial), care prevede:

-art.1 din Ordinul nr.2222/2006

*“(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. [...]*”

Respectiv

-art.1 din Ordinul nr. 103/2016

*“(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar.”*

-art.10 din Ordinul nr.2222/2006

*“(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:*

*a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;*

*b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;*

*și, după caz,*

*c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare,*

*documentele de asigurare.”*

Respectiv

-art.10 din Ordinul nr.103/2016

*“(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:*

*a) factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;*

*b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz,*

*c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”*

Potrivit art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă pe perioada august 2014-decembrie 2015, menținut prin art.319 alin.(20) lit.f) din Legea nr.227/2015, în vigoare după data de 01.01.2016:

*“(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:[...]*

*f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;”*

Se reține astfel că, pentru a beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată, legiuitorul a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea de către furnizor a două documente legal aprobate: factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru și documentul de transport care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

a).Cu privire la clientul din Olanda pentru care societatea contestatoare a emis, pe perioada august 2014-iunie 2016, facturi în regim de scutire, a cărui cod de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru este..;

Din Raportul de inspecție fiscală se reține că la baza impunerii au stat informațiile furnizate de către Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul A.J.F.P.; urmarea verificării codului de TVA în sistemul VIES pe perioada August 2014-iulie 2016 a rezultat că, clientul din Olanda nu deține un cod valabil de TVA pe această perioadă.

La dosarul contestației, societatea contestatoare a prezentat un document privind validarea numărului de înregistrare pentru TVA-VIES listat de pe site-ul [http://eu.europa.eu.eu.taxation\\_customs/vies/vat\\_Response.html](http://eu.europa.eu.eu.taxation_customs/vies/vat_Response.html), din care rezultă că numărul de înregistrare pentru TVA reprezintă număr invalid de înregistrare pentru TVA.

Astfel, argumentul societății contestatoare potrivit căruia “din verificarea efectuată pe site-ul Comisiei Europene-Vies la data de 15.12.2016, societatea din Olanda este înregistrată în scopuri de TVA” nu este real, fiind contrazis însăși de documentul depus în susținerea contestației.



Mai mult, avand in vedere aceste sustineri ale societatii contestatoare, organul de solutionare a contestatiei a solicitat verbal Directiei Generale a Finantelor Publice-Serviciul Central de Legaturi ,sa verifice in sistemul VIES, codului de inregistrare in scopuri de TVA, apartinand societatii din Olanda,.

Din Raportul listat de organul competent, din baza de date a ANAF rezulta ca clientul intracomunitar din Olanda , a detinut cod valabil de TVA, pe perioada 01.07.1998-31.03.2014.

Astfel se retine ca facturile emise, pe perioada august 2014-iunie 2016, de societatea contestatoare catre clientul din Olanda avand codul de TVA , au fost emise in mod eronat in regim de scutire,in conditiile in care din sitemul VIES rezulta in mod clar ca acest cod era invalid pe aceasta perioada.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aplicand cota de 24 % pe perioada august 2014-decembrie 2015 prevazuta de art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv cota de 20% , pe perioada ianuarie-iunie 2016 prevazuta de art.291 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, asupra facturilor, emise in regim de scutire catre clientul din Olanda.

Din prevederile legale enuntate mai sus, rezulta in mod clar ca sunt scutite de taxa livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru.

Insa in cauza in speta, facturile emise de societatea X catre clientul intracomunitar din Olanda, care la rubrica beneficiar au inscrise codul de TVA -cod invalid de TVA din data de 01.04.2014, nu pot fi considerate documente justificate privind scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare prevazuta la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare aplicabil pe perioada august 2014-decembrie 2015 si art.294 alin.(2) lit.a) Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, valabil din luna ianuarie 2016.

In conformitate cu prevederile art.1 alin.(1) din Ordinul ministrului Finantelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) lit.a)-i) , art.143 alin.(2) si art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada august 2014-decembrie 2015, si art.1 alin.(10) din Ordinul nr.103/2016 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.294 alin.(1) lit.a) -i), art.294 alin.(2) si art.296 din Legea nr.227/2015, in vigoare dupa data de 22 ianuarie 2016(data publicarii in Monitorul Oficial):

*“(10) Scutirile cu drept de deducere sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni.”*

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate in speta precum si documentele existente la dosarul cauzei din care rezulta in mod clar ca pe perioada 01.08.2014-30.06.2016 clientul din Olanda nu detine cod valabil de TVA atribuit de autoritatile fiscale din Olanda, se retine ca societatea contestatoare nu justifica emiterea in regim de scutirea de taxa a facturilor , catre acest client motiv pentru care in temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“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 neintemeiata contestatia formulata de Societatea X. cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata, asupra facturilor, emise in regim de scutire catre clientul din Olanda, care nu detine cod valid de TVA, pe perioada august 2014- iunie 2016.

b).Cu privire la partenerul intracomunitar din Belgia pentru care societatea a emis facturi in regim de scutire si partenerul intracomunitar din Bulgaria pentru care societatea a emis facturi, in regim de scutire, analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala, luand in considerare informatiile furnizate de catre Compartimentul de schimb international de informatii din cadrul A.J.F.P. urmare verificarii codului de TVA in sistemul VIES pe perioada august 2014-iulie 2016, au constatat ca partenerii comunitari din Belgia si din Bulgaria au codul de TVA nealocat respectiv codul de TVA invalid .

Astfel, au constatat ca pentru operatiunile realizate cu acesti parteneri comunitari, societatea contestatoare nu justifica emiterea facturilor in regim de scutire si au colectat suplimentar TVA asupra facturii emisa catre societatea din Belgia si asupra facturii emisa catre societatea din Bulgaria.

La dosarul contestatiei , societatea contestatoare a prezentat un document privind validarea numarului de inregistrare pentru TVA-VIES, listat de pe site-ul [http://eu.europa.eu.eu.taxation\\_customs/vies/vat\\_Response.html](http://eu.europa.eu.eu.taxation_customs/vies/vat_Response.html), din care rezulta ca codul de inregistrare pentru TVA apartinand societatii din Belgia si codul de inregistrare pentru TVA apartinand societatii din Bulgaria , reprezinta numere valide de inregistrare pentru TVA, la data de 21.12.2016.

Avand in vedere sustinerile societatii contestatoare precum si documentele prezentate la dosarul contestatiei, organul de solutionare a contestatiei a solicitat verbal Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice -Serviciul Central de Legaturi , sa verifice in sistemul VIES, codurile de inregistrare in scopuri de TVA apartinand societatii din Belgia si societatii din Bulgaria .

Din Raportul listat de organul competent, din baza de date a ANAF rezulta ca clientul intracomunitar din Belgia detine cod valabil de TVA din anul 1993.

Din Raportul listat de organul competent, din baza de date a ANAF rezulta ca clientul intracomunitar din Bulgaria detine cod valabil de TVA din data de 01.03.2016.

Prin urmare se retine ca, partenerii comunitari din Belgia si din Bulgaria la data emiterii facturilor - noiembrie 2014 respectiv martie 2016, detineau coduri valabile de inregistrare in scopuri de TVA.

Conform prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile intracomunitare de bunuri se justifica cu factura care trebuie sa contina informatiile prevazute de legea fiscala si in care sa fie inscris codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru, cu documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru si dupa caz ,

cu alte documente , respectiv contract, comanda de vanzare cumparare , documente de asigurare.

Dupa cum am aratat si mai sus, organele de inspectie fiscala au considerat operatiunile realizate cu clientii intracomunitari din Belgia si din Bulgaria ca fiind taxabile din punct de vedere al TVA pe motiv ca codurile de TVA inscrise in facturile emise de societatea contestatoare catre acestia sunt invalide si nu se justifica scutirea prevazuta de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.294 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind codul fiscal.

Avand in vedere ca, din documentele si informatiile transmise de Directia Generala Regionala a Finantelor Publice-Serviciul Central de Legaturi rezulta in mod clar ca partenerii intracomunitari din Belgia si din Bulgaria au coduri valide de TVA pe perioada supusa verificarii iar la dosarul contestatiei nu exista documente din care sa rezulte ca bunurile au fost transportate din Romania in Belgia respectiv Bulgaria, precum si contracte/ comenzi incheiate cu clientii in cauza si organele de inspectie fiscala prin actul de control, nu au analizat in totalitate documentele de justificare a scutirii de TVA prevazute la art.10 din Ordinul 2222/2006 respectiv art.10 din Ordinul 102/2016, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate.

Mai mult, prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala nu au analizat documentele prezentate in sustinere de societatea contestatoare.

In masura sa examineze starea de fapt, sa obtina, sa utilizeze toate informatiile si documentele, sa constate legalitatea si realitatea operatiunilor in speta, in raport de prevederile legislatiei fiscale in domeniul TVA si sa stabileasca daca societatea contestatoare detine documentele justificative prevazute de lege in vederea justificarii scutirii de taxa pentru livrarile de bunuri efectuate de societatea contestatoare catre partenerii intracomunitari din Belgia si din Bulgaria, sunt organele de inspectie fiscala.

În ceea ce priveste rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile și completările ulterioare, se prevede:

*“Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”*

De asemenea, la art. 113 din același act normativ se stipulează:

*(1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

*(2) În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*

*b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din*

evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

La art.72 și art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

-art.72

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

-art. 73

“(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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Astfel, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să examineze din oficiu, starea de fapt și să constate dacă societatea contestatoare poate beneficia de scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare efectuate către societatea din Belgia respectiv

societatea din Bulgaria, in raport de prevederile legale enuntate in speta si documentele justificative detinute de societate cu privire la aceste operatiuni.

In consecinta, in speta, se vor aplica prevederile art.279 alin.(3) si (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

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

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

Cu privire la refacerea inspectiei fiscale la art.129 din acelasi act normativ se prevede:

*“(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).*

*(2) Refacerea inspectiei fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum si considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desfiintare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.[...]*

*(4) Refacerea inspectiei fiscale se realizează de către o altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul desfiintat.”*

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct.11.5 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor de aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

*“Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”*

Avand in vedere prevederile legale enuntate, faptul ca organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala nu au analizat scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitate in cauza, in raport de prevederile Ordinul nr.2222/2016 si Ordinul nr. 103/2016, aplicabile pe perioada verificata iar prin Referatul cu propuneri de solutionare a



contestatiei nu s-au pronuntat asupra documentelor prezentate de societate in sustinerea acestui capat de cerere, se va desfiinta partial Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata pe perioada 01.08.2014-30.04.2016, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, sa analizeze operatiunile in cauza efectuate strict pe aceasta perioada si, dupa caz, sa stabileasca TVA colectata suplimentar .

**2) In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii de la furnizorii... respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala pe motiv ca furnizorii mai sus enumerati nu erau inregistrati in scopuri de TVA la data emiterii facturilor.**

In fapt, urmare controlului ulterior efectuat la Societatea X , organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea si-a exercitat in mod eronat dreptul de deducere a TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de furnizorii B si CP , Compania A, Societatea G, Societatea L, Societatea A.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- in perioada august 2014-aprilie 2015, Societatea X a dedus TVA in baza unor facturi emise de B si CP si Compania A, in conditiile in care furnizorii respectivi la data efectuarii tranzactiilor nu erau persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA.

-in perioada 01.05.2015-29.02.2016, Societatea X a dedus TVA in baza unor facturi emise de Societatea G, Societatea L si CP , in conditiile in care cei trei furnizori la data efectuarii tranzactiilor nu erau persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA.

-in perioada 01.03.2016-30.04.2016, Societatea X a dedus TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de CP in conditiile in care acest furnizor la data efectuarii tranzactiilor nu era persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, societatea fiind radiata din data de 08.04.2011.

-in perioada mai-iunie 2016, Societatea X. a dedus TVA in baza facturilor emise de CP si A in conditiile in care acesti furnizori la data efectuarii tranzactiilor nu erau persoane inregistrate in scopuri de TVA.

TVA a fost respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1<sup>4</sup>), art.146 alin.(1) lit.a) si b) si art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pe perioada august 2014-decembrie 2015 si in conformitate cu prevederile art.11 alin.(9) coroborat cu prevederile art.299 alin.(1) lit.a) si b) , art.307, art.316, art.319, art.320 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, aplicabile pe perioada ianuarie -iunie 2016.

In contestatia formulata, referitor la TVA deductibila inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de P, societatea contestatoare sustine ca furnizorul este CP, societate careia ii este atribuit CUI., si P; arata ca din eroare a inregistrat in registrele societatii in conditiile in care CUI corect inregistrat in facturile de achizitie este CUI.; anexeaza in sustinere facturile emise de CP , avand CUI valabil la data emiterii facturilor, astfel cum rezulta si din registrul operatorilor de TVA.

Cu privire la TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea G, neinregistrata in scopuri de TVA, societatea contestatoare arata ca aceste constatari sunt eronate prin prisma faptului ca furnizorul este G. ; arata ca in mod eronat a inregistrat in registrele societatii insa din facturile fiscale inregistrate in

contabilitate si care au constituit suportul inregistrarii contabile, CUI corect este.. care era valid la data emiterii facturilor.

Cu privire la achizițiile efectuate de la societatea B societatea contestatoare sustine ca, de fapt, furnizorul este B CUI... Aceste date de identificare sunt inscrise pe toate facturile pentru furnizarea de servicii de care societatea a beneficiat si pe care echipa de inspectie fiscala le-a atribuit altei entitati.

Entitatea pe care organele de inspectie fiscala au avut-o în vedere, B, nu este inregistrata în scopuri de TVA.

Societatea recunoaste ca a fost inregistrat în registrele societatii doar ca, potrivit facturilor fiscale înregistrate în contabilitate si care au constituit suportul inregistrarii contabile, CUI corect este CUI...Eroarea de înregistrare se datoreaza similitudinii de denumire dintre cele doua societati comerciale precum si faptul ca programul de contabilitate, folosit de societate, identifica furnizorii dupa denumire si o data de înregistrare a furnizorului;sustine ca, in realitate, furnizorul societatii este B, societate cu un cod valid de TVA.

-Cu privire la achizițiile efectuate de la Compania A, societatea contestatoare sustine ca de fapt , furnizorul inregistrat in facturi este Compania A si nu Compania A Sucursala. Recunoaste ca a inregistrat eronat in registrele contabileCUI.. insa, potrivit facturilor fiscale inregistrate in contabilitate si care au constituit suportul inregistrarii contabile, CUI corect este.., care este valid la data emiterii facturilor.

-Cu privire la achizițiile efectuate de la Societatea L, societatea contestatoare sustine ca la data emiterii facturilor, furnizorul era persoana impozabila cu un cod valid de TVA astfel cum rezulta din baza de date ANAF in Registrul Persoanelor Impozabile. Mai exact, aceasta societate comerciala a fost inregistrata in scopuri de TVA pe perioada 20.06.2008 - 01.08.2010 precum si perioada 01.11.2011 - 01.11.2013 iar facturile in baza carora societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere au fost emise în perioada 30.08.2012 -18.12.2012.

Societatea contestatoare arata ca incepand cu data de 01.11.2013, furnizorul nu mai este inregistrat in scopuri de TVA, insa la data emiterii facturilor, acesta detinea un cod valid de TVA.

In drept, la art.11 alin.(1<sup>4</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada august 2014-decembrie 2015, se prevede:

*“(1<sup>4</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și h) și au fost înscriși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.”*

Iar la art.11 alin.(9) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal ,in vigoare pe perioada ianuarie -iunie 2016, se prevede:

*“(9) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane*

*impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014, cu modificările și completările ulterioare. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) a furnizorului/prestatorului, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (8), prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior.”*

Din prevederile legale enunțate mai sus se retine ca, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției respective.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată, pe perioada 01.08.2014-31.12.2015 sunt aplicabile prevederile art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.145

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

**(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;”**

-art.146

**“Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”**

La art.147<sup>1</sup> din Codul fiscal se prevede:

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

La art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completarile ulterioare se prevede:

*“19) 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 a livrat bunurile sau a prestat serviciile;”*

Pe perioada 01.01.2016-30.06.2016, condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA sunt prevăzute la art.297 alin.(1) alin.(4) , art.299 alin(1), art.301, art.319 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține ca orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

Din interpretarea textelor de lege, se reține ca legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Analizând documentele existente la dosarul contestației, în raport de prevederile legale mai sus enunțate și de susținerile societății contestatoare, se rețin următoarele:

Din anexa 3 la Raportul de inspecție fiscală rezultă ca organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA aferentă achiziției de bunuri și servicii, astfel:

- TVA înregistrată în evidențele contabile în luna aprilie 2015 în baza facturii emisă de B;

-TVA înregistrată în evidențele contabile, în perioada august 2014- iunie 2016, în baza facturilor emise de CP;

-TVA înregistrată în evidențele contabile, în luna septembrie 2014, în baza facturii emisă de CompaniaA;

- TVA înregistrată în evidențele contabile în luna iulie 2015, în baza facturii emisă de Societatea G;

-TVA înregistrată în evidențele contabile în luna iunie 2015, în baza facturii emisă de Societatea L;

-TVA înregistrată în evidențele contabile în luna iunie 2016, în baza facturii emisă de Societatea A;

a).Cu privire la TVA, din documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

În Declarația informativă 394 din luna aprilie 2015, societatea contestatoare a declarat achiziția ca fiind efectuată de la SocietateaB.

La dosarul contestației nu se află jurnalul de cumpărări din luna martie respectiv aprilie 2015, din care să rezulte numărul facturii în baza căreia, societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere.

La dosarul contestației , societatea contestatoare a prezentat în susținere factura, emisă de Societatea B, care are înscris cod de identificare fiscală, iar la rubrica denumirea produselor și serviciilor are înscrisă mențiunea” taxa reesalonare la” baza impozabilă și TVA.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere, societatea contestatoare recunoaște că a fost înscris în registrele societății CUI din eroare, însă potrivit facturilor

fiscale înregistrate în contabilitate și care au constituit suportul înregistrărilor contabile, CUI corect este...

Din baza de date ANAF , rezulta ca Societatea B are cod de identificare fiscala și este înregistrata în scopuri de TVA din 1995.

b)Cu privire la TVA înregistrata în evidentele contabile, în perioada august 2014-iunie 2016, în baza facturilor emise de CP mentionam ca la dosarul contestatiei , societatea a prezentat facturi emise CP avand Cod de înregistrare fiscala, cod valid pe perioada verificata.

În Declarațiile informative 394 depuse la organul fiscal teritorial pe perioada verificata, aflate la dosarul contestatiei, societatea contestatoare a înscris codul fiscal care apartinea CP -Sucursala , care a fost radiata din data de 08.04.2011.

De asemenea, din jurnalele de cumparari existente în copie la dosarul rezulta ca societatea contestatoare a înscris codul fiscal, care apartinea CP-Sucursala , care a fost radiata din data de 08.04.2011.

Spre exemplu, analizand factura se retine ca aceasta a fost emisa de CP și are înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA., însa în jurnalul de cumparari din luna iulie 2015, societatea a înscris aceasta factura ca fiind emisa de CP , cod de TVA.. ; în declaratia informativa formular 394 , societatea contestatoare a declarat în mod eronat Codul de TVA ...

Se retine astfel ca, societatea contestatoare în mod eronat a înregistrat în evidentele contabile și totodata a declarat în Declaratia informativa 394 , codul de TVA în conditiile în care în facturile prezentate la dosarul contestatiei codul de TVA apartinand CP;în contestatia formulata societatea contestatoare recunoaste ca din eroare a înscris în registrele societatii CUI eronat în conditiile în care CUI corect înscris în facturile de achizitieeste....

Din informatiile existente în baza de date ANAF -Ficsnet rezulta ca CP are codul de TVA... și este înregistrata ca platitoare de TVA din1993.

c)Cu privire la TVA înregistrata în evidentele contabile, în luna septembrie 2014 în baza facturii emisa de Compania A, mentionam ca la dosarul contestatiei , societatea a prezentat facturile, care au înscris la rubrica furnizor Compania A CIF.. și SC Compania A -Sucursala CUI ;

Din informatiile existente în baza de date ANAF , se retine ca Compania A este înregistrata în scopuri de TVA din 1998.

În Declaratia informativa formular 394 depusa la organul fiscal teritorial pe luna septembrie 2014, aflata la dosarul contestatiei, societatea contestatoare a înscris CIF care apartine Companiei A care este înregistrata în scopuri de TVA din.1998.

Însa în jurnalul de cumparari din luna septembrie 2014, existent în copie la dosarul contestatiei, rezulta ca societatea contestatoare a înscris CUI, care apartine Compania A -Sucursala, care dupa cum sustine și societatea contestatoare nu este înregistrata în scopuri de TVA.

În contestatia formulata, societatea contestatoare recunoaste ca a înregistrat eronat în registrele contabile CUI care apartine sucursalei însa potrivit facturilor fiscale înregistrate în contabilitate și care au constituit suportul înregistrărilor contabile, CUI corect este..., care este valid la data emiterii facturilor.

d)Cu privire la TVA înregistrata în evidentele contabile în luna iulie 2015, în baza facturii emisa de Societatea G din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei rezulta:

Factura în baza careia societatea contestatoare a înregistrat în evidentele contabile



TVA deductibila a fost emisa de Societatea G;

In Declaratia informativa formular 394 depusa la organul fiscal teritorial pe luna iulie 2015, aflata la dosarul contestatiei, societatea contestatoare a inregistrat in mod eronat codul de TVA care apartine Societatii A si care este radiata din data de 10.08.2010.

De asemenea, in Jurnalul de cumparari societatea contestatoare a inregistrat in mod eronat codul de TVA ca apartinand Societatii G in conditiile in care in factura seria codul de TVA inregistrat de furnizorul G este...

In contestatia formulata, societatea arata ca in mod eronat a inregistrat in registrele societatii CUI..., in conditiile in care in factura fiscala inregistrata in contabilitate si care a constituit suportul inregistrarii contabile, CUI corect este.. care era valid la data emiterii facturilor.

e)Cu privire la TVA, inregistrata in evidentele contabile in luna iunie 2015, in baza facturii emisa de Societatea L din documentele existente la dosarul contestatiei, rezulta ca societatea furnizoare nu mai este inregistrata in scopuri de TVA din luna noiembrie 2013.

La dosarul contestatiei, societatea contestatoare a prezentat in sustinere copii ale unor facturi emise de Societatea L, care nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care perioada verificata este 01.08.2014-30.06.2016.

Se retine ca, in luna iunie 2015, cand societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere a TVA, Societatea L nu era inregistrata in scopuri de TVA, mai mult aceasta era radiata din data de 07.01.2015.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala in mod legal au respins la deductibilitate TVA, inregistrata in evidentele contabile in baza unei facturi emisa de un contribuabil radiat.

f) Cu privire la TVA inregistrata in evidentele contabile in luna iunie 2016, in baza facturii emisa de Societatea A din documentele existente la dosarul contestatiei(anexa 3 la Raportul de inspectie fiscala) rezulta ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA, pe motiv ca societatea furnizoare era neplatitoare de TVA la data emiterii facturii.

Din baza de date ANAF -Fiscnet, rezulta ca Societatea A nu mai este inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data de 01.05.2016.

In contestatia formulata Societatea X nu face referire la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, insa contesta in totalitate TVA stabilita suplimentar pe perioada 01.05.2016-30.06.2016 si totodata respinsa la deductibilitate.

Avand in vedere cele rezultate urmare analizei documentelor existente la dosarul contestatiei in raport de informatiile existente in baza de date ANAF, se retine ca facturile emise de Societatile B, CP, Compania A, G, in baza carora societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere a TVA au inregistrat un cod valid de TVA, societatile furnizoare in cauza fiind inregistrate in scopuri de TVA, pe perioada verificata.

Insa, dupa cum arata si societatea contestatoare in contestatia formulata, in evidentele contabile(jurnalele de cumparari) a inregistrat in mod eronat codul de TVA al furnizorilor.

De asemenea, in declaratiile informative( formular 394), societatea contestatoare a declarat in mod eronat achizitiile de bunuri si servicii in conditiile in care au inregistrat alte coduri de TVA, decat cele inregistrate de furnizorii de bunuri sau servicii.

In referatul cu propuneri de solutionare, organele de inspectie fiscala nu au analizat documentele si argumentele prezentate de societate in sustinerea contestatiei cu privire la TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatile B, CP,

Compania A, G.

În conformitate cu prevederile art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

Iar la pct.3.4 din Ordinul ANAF 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, se prevede:

*“Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere; “*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, organul de soluționare a contestației, prin adresa transmisă pe e-mail, anexată la dosarul cauzei, a solicitat organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal să completeze referatul cu propuneri de soluționare a contestației în raport de argumentele prezentate de societatea contestatoare în contestația formulată precum și documentele depuse la dosarul contestației.

Mentionăm că până la emiterea prezentei decizii, organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat nu a completat referatul cu propuneri de soluționare a contestației, astfel că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la TVA înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societățile B, CP, Compania A, G care au înscris un cod valid de TVA iar furnizorii sunt înregistrați în scopuri de TVA pe perioada verificată.

Mai mult, legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile iar operațiunile să fie reale.

În cauza în speta organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA pe motiv că furnizorii mai sus enumerați nu sunt înregistrați în scopuri de TVA având în vedere informațiile din Declarația informativă formular 394, fără a analiza dacă facturile conțin informațiile obligatorii prevăzute de lege și dacă achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății X, în condițiile în care societatea contestatoare specifică faptul că din eroare a înscris codurile de TVA aparținând sucursalelor sau altor societăți.

Cu privire la corectarea erorilor din declarațiile informative, formular 394, în Ordinul nr. 3806/2013 pentru modificarea anexelor nr. 1 - 3 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.596/2011 privind declararea livrarilor/prestarilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, în

vigoare pe perioada 01.08.2014-31.12.2015 precum si Ordinul nr.3769/2015 privind declararea livrarilor/prestarilor si achizitiilor efectuate pe teritoriul national de persoanele inregistrate în scopuri de TVA si pentru aprobarea modelului si continutului declaratiei informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national de persoanele inregistrate in scopuri de TVA, in vigoare dupa data de 01.01.2016, anexa 2" Instructiuni de depunere si completare a formularului (394) "Declarație informativa privind livrarile/prestarile și achizitiile efectuate pe teritoriul national de persoanele inregistrate în scopuri de TVA", cod MFP 14.13.01.02/f, se prevede:

***"3. În cazul în care, după depunerea declarației, persoana impozabilă constată existența unor omisiuni/eroari în datele declarate, aceasta trebuie să depună o nouă declarație corect completată cu operațiunile care necesită modificarea și/sau operațiunile care nu au fost declarate, declarație care înlocuiește declarația informativă depusă inițial. Nu vor face obiectul redepunerii declarației facturile primite de persoana impozabilă în altă perioadă de raportare față de data emiterii acestora de către furnizori."***

Prin urmare, Societatea X trebuie sa depuna, pe perioada verificata, declaratii corect completate, declaratii care inlocuiesc declaratiile informative depuse, in conditiile in care achizitiile s-au efectuat de la Societatile B, CP, Compania A, G iar in declaratiile depuse au fost completate coduri fiscale eronate.

De asemenea, potrivit Ordinului nr. 3.512/2008 privind documentele financiar contabile respectiv Ordinul nr.2634/2015 privind documentele financiar contabile societatea, contestatoarea are obligatia de a corecta si jurnalele de cumparari din perioada verificata, in care a inregistrat, alte coduri de TVA, decat cele specificate in facturi de catre furnizorii de bunuri si servicii.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate , documentele existente la dosarul contestatiei si faptul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat deductibilitatea TVA in raport de prevederile legale, documentele in baza carora s-au inregistrat in evidentele contabile achizitiile de bunuri si servicii , organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra deductibilitatii TVA, inregistrata in evidentele contabile pe perioada 01.08.2014-30.06.2016 in baza facturilor emise de Societatile B, CP, Compania A, G.

In masura sa examineze si sa stabileasca starea de fapt, sa obtina, sa utilizeze toate informatiile si documentele, sa constate legalitatea si realitatea operatiunilor in speta, in raport de prevederile legislatiei fiscale in domeniul TVA si sa stabileasca daca societatea contestatoarea detine documentele justificative prevazute de lege in vederea justificarii dreptului de deducere a TVA , pe perioada verificata, sunt organele de inspectie fiscala, avand in vedere prevederile art.7, art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile și completările ulterioare, mai sus enuntate.

In consecinta, in speta, se vor aplica prevederile art.279 alin.(3) si (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare si se va desfiinta partial Decizia de impunere, cu privire la TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de societatile B,CP , Compania A, G, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, sa analizeze operatiunile efectuate in cauza, strict pe aceasta perioada si, dupa caz, sa stabileasca TVA suplimentara .

Cu privire la TVA inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatile L si A, pentru care, din baza de date ANAF-Fiscnet rezulta ca acestea la data

emiterii facturilor nu erau inregistrate in scopuri de TVA, mentionam:

Din prevederile legale enuntate mai sus se retine ca, beneficiarii care achizitioneaza bunuri si/sau servicii de la persoane impozabile stabilite in Romania carora li s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA si au fost inscrisi in Registrul persoanelor impozabile a caror inregistrate in scopuri de TVA a fost anulata, nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei respective.

Prin urmare, Societatea X nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA inregistrata in evidentele contabile in luna iunie 2015 in baza unor facturi emise de Societatea L , care a fost radiata in data de 07.01.2015.

De asemenea, societatea contestatoare nu beneficiaza de exercitarea dreptului de deducere a TVA inregistrata in evidentele contabile in luna iunie 2016 in baza facturii emisa de Societatea A, in conditiile in care societatea furnizoare nu mai este inregistrata in scopuri de TVA din data de 01.05.2016.

In conditiile in care furnizorii L si A nu mai erau inregistrati in scopuri de TVA la data emiterii facturilor catre Societatea X, acestia nu au colectat, nu au declarat si platit bugetului de stat , TVA inscrisa in aceste facturi astfel ca, in cauza in speta faptul generator si exigibilitatea taxei nu au intervenit.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, dreptul de deducere a TVA ia nastere la momentul exigibilitatii taxei, astfel ca dreptul de deducere a TVA nu a luat nastere pentru Societatea X.

Dupa cum am aratat si mai sus conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevazute la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.297, art.299, art.301 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exigibilitatii taxei la furnizorii de bunuri respectiv prestatorii de servicii.

In conditiile in care furnizorii de bunuri nu au colectat si declarat bugetului de stat TVA aferenta facturilor emise catre Societatea X se poate considera ca facturile inregistrate in evidentele contabile ale societatii contestatoare si in baza carora aceasta a dedus TVA nu reprezinta documente justificative de inregistrare in contabilitate, neindeplinind conditia de forma prevazuta la art.146 coroborat cu art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.299 coroborat cu art.319 alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, facturile in cauza neavand inscise un cod de inregistrare in scopuri de TVA.

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se precizeaza:

*“(1) Orice operatiune 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.”*

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca legiuitorul a prevazut ca nu pot fi inregistrate in contabilitate, documente care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, potrivit caruia orice operatiune economico-financiara se consemneaza in momentul efectuării ei într-un document care sta la baza inregistrării in contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Operatiunile economice inscise in documente justificative au drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica , punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza inregistrării in contabilitate a

operatiunilor economico-financiara trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

Faptul ca societatea contestatoare a dedus TVA in baza unor facturi nu este conditie suficienta pentru deductibilitatea TVA in conditiile in care s-a facut dovada ca furnizorii nu au colectat, declarat si platit TVA inscrisa in facturile emise catre Societatea X.

Astfel, se poate considera ca facturile in cauza nu reprezinta documente justificative de inregistrare in contabilitate conform prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata si totodata nefiind indeplinita conditia de forma prevazuta la art.146 din Codul fiscal.

Dupa cum am aratat si mai sus legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile iar operatiunile sa fie reale.

Avand in vedere prevederile legale enuntate se retine ca documentele emise de Societatea L, radiata in data de 07.01.2015 si Societatea A, neinregistrata in scopuri de TVA din data de 01.05.2016, nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care tranzactiile realizate cu acesti contribuabili nu sunt luate in considerare de autoritatile fiscale.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia , chiar daca parterii acesteia ar fi avut codurile de TVA invalide a actionat cu buna credinta in fiecare caz in parte si a efectuat toate verificarile impuse de legislatie nu poate fi retinut in solutionare favorabila a contestatiei in conditiile in care la data tranzactiilor, iunie 2015, respectiv iunie 2016, furnizorii in cauza nu mai erau inregistrati in scopuri de TVA iar societatea contestatoare avea posibilitatea de a accesa site-ul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala ,[www.anaf.ro](http://www.anaf.ro), la sectiunea "Informatii publice" si sa constate ca acestia nu erau inregistrat in scopuri de TVA pe aceasta perioada.

Mai mult, potrivit jurisprudentei constante a Curtii Europene de Justitie;

*"Directiva 2006/112 se opune unei practici nationale in temeiul careia autoritatea fiscala refuza unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul ca emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a savarsit nereguli fara ca aceasta autoritate sa dovedeasca, avand in vedere elemente obiective, ca persoana impozabila respectiva stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o frauda savarsita de emitentul mentionat sau de un alt operator care intervine in amonte in lantul de prestatii"(cauzele conexate C-80/11 si C-142/11, C-324/11).*

Cu toate acestea:

*"Lupta impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut si incurajat prin a sasea directiva.In consecinta, este de competenta autoritatilor si a instantelor nationale sa refuze avantajul dreptului de deducere daca, avand in vedere elemente obiective, s-a stabilit ca acest drept a fost invocat in mod fraudulos sau abuziv(cauzele C-285/2011, cauzele conexate C-80/2011 si C-142/2011, C-18/2013 si C-277/2014)".*

*"In aceasta privinta, Curtea a statuat deja ca justitiabilii nu pot sa se prevaleze in mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii"(C-32/2003, cauzele conexate C-80/2011 si C-142/2011)*



*O persoana impozabila care stia sau ar fi trebuit sa stie ca, prin achizitia sa, participa la o operatiune implicata intr-o frauda privind TVA, trebuie, in scopul Directivei 2006/112 sa fie considerata ca participand la aceasta frauda, independent de aspectul daca obtine sau nu obtine un avantaj din revanzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor din cadrul operatiunilor taxate efectuate de aceasta in aval".(C-439/2004 si C-440/2004, cauzele conexate C-80/2011si C-142/2011).*

Din practica expusa rezulta faptul ca, Curtea Europeana de Justitie lasa o mare marja statelor membre in a lua masuri de combatere a evaziunii fiscale, cu conditia ca persoana impozabila sa stie sau sa fi trebuit sa stie ca operatiunea fiscala este rezultatul unei fraude savarsite de furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii.

Or, asa cum s-a retinut si in prezenta decizie , societatea contestatoare avea posibilitatea reala si facila de a lua cunostinta de lista contribuabililor inactivi , legiuitorul dandu-le posibilitatea rezonabila de a se informa, de a evita incheierea de tranzactii comerciale cu contribuabili neinregistrati in scopuri de TVA si in final de a evita refuzul autoritatilor fiscale de a acorda dreptul de deducerea TVA.

Astfel in conditiile in care , organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a efectuat tranzactii cu un contribuabil radiat respectiv cu un contribuabil neinregistrat in scopuri de TVA si aceasta avea posibilitatea reala si facila de a lua la cunostinta de acest fapt de pe site-ul ANAF, [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro), la sectiunea "Informatii publice" , dupa cum am aratat mai sus se retine ca, in mod legal, in speta, au fost aplicate prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal,in vigoare in anul 2015-2016, care prevede:

*"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."*

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Reincadrarea acestor tranzactii a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor fiscale existente in baza de date a Ministerului Finantelor Publice, in ansamblul lor, fara a urmarii aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie - cauza C - 255/02 Halifax & Other, rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relationeaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a creea conditiile necesare pentru a deduce TVA, organele fiscale sunt indreptatite sa solicite plata taxei deduse in mod abuziv.

In hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea

acestui la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotărâre) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă(par.26 din hotărâre).În acest sens, **legislația comunitară a statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA** ,în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept(par.29 din hotărâre).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligatia persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii .

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligatia persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentele societății contestatoare nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de inspecție, în speță se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.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 cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“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;”*

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X cu privire la TVA înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea L și A, neînregistrate în scopuri de TVA la data emiterii facturilor către societatea contestatoare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se,

## DECIDE

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Societatea X înregistrată la D.G.R.F.P., împotriva Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală , cu privire la obligațiile fiscale reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere emisă în baza Raportul de inspecție fiscală, contestată de Societatea X înregistrată la D.G.R.F.P. cu privire la obligațiile fiscale

stabilite suplimentar reprezentand TVA.

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, vor determina situatia fiscala reala a contribuabilului cu privire la TVA si vor emite un nou act administrativ fiscal potrivit legii; verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta pe perioada verificata iar prin noul act administrativ fiscal nu se va crea o situatie mai grea contestatorului in propria cale de atac, decat cea stabilita prin Decizia de impunere.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.