



MINISTERUL FINANTELOR
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 1



DECIZIA NR.879/10.08.2021

privind soluționarea contestației formulate de **x S.R.L.**, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR x/27.04.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice x prin adresa nr.x/22.04.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/23.04.2021, cu privire la contestația formulată de x S.R.L., CUI x, cu sediul în x, str. x, nr.x, ap.x, județul x și înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.Jx/x/2011.

x **S.R.L.** contestă în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/02.03.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/02.03.2021, pentru suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/02.03.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/02.03.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. x, din suma de x lei reprezentând TVA solicitată la rambursare au stabilit suplimentar și au respins la rambursare TVA în sumă de x lei și au aprobat la rambursare TVA în sumă de x lei.

Contestația este depusă în termenul legal, prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat în data de **04.03.2021**, potrivit semnăturii împuternicitului societății de pe Adresa nr. x/03.03.2021, anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice x respectiv **15.04.2021** și înregistrată sub nr.x, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art. 270 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea contestă în parte decizia de impunere pentru suma de x lei, reprezentând TVA, precum și a accesoriilor aferente, pentru următoarele motive:

1. Cu privire la punctul 3.3 din raportul de inspecție fiscală, respectiv stabilirea ca prescrisă a sumei dex lei, reprezentând TVA aferentă perioadei martie - decembrie 2015, precum și a sumei de x lei trecută pe regularizări în decontul lunii ianuarie 2016, provenită din documente aferente anului 2015, contestatara afirmă că aceste sume au fost incluse în Decontul de TVA cu opțiune de rambursare aferent perioadei martie 2015 - noiembrie 2020 și depus în data de 21 decembrie 2020.

Societatea arată că potrivit prevederilor art.219 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, suma de x lei s-ar fi prescris în luna ianuarie 2021, dacă nu ar fi fost solicitată la rambursare.

De asemenea, precizează că, întrucât a solicitat această sumă la rambursare în Decontul de TVA cu opțiune de rambursare depus în data de 21.12.2020, avizul de control trebuia emis pentru perioada cerută, respectiv martie 2015 - noiembrie 2020, deoarece termenul de prescripție se calculează până la data la care are dreptul să solicite suma și nu la momentul emiterii avizului de inspecție fiscală, întrucât acesta este emis după solicitarea rambursării de TVA.

Astfel, contestatara arată că suma de x lei, aferentă perioadei martie 2015 - decembrie 2015, nu este o sumă prescrisă, întrucât a fost solicitată la rambursare în data de 21.12.2020 și solicită rambursarea sumei în conformitate cu reglementările legale în vigoare.

2. Cu privire la suma de x lei, reprezentând TVA aferentă facturilor de avansuri și care a fost respinsă, contestatara afirmă că își desfășoară activitatea în ferma x din localitatea x, nr.x în baza contractului de comodat pentru o suprafață de 350 mp. În baza acestui contract, precum și în baza unui alt contract încheiat cu societatea x - proprietarul spațiului - este specificat faptul că va folosi gratuit spațiul de 350 mp, iar în contul investițiilor pe care le va face în acel spațiu, nu va plăti nicio chirie.

De asemenea, precizează că acest lucru a fost prezentat în scris organelor de inspecție fiscală în cadrul notei explicative anexată la Raportul de inspecție fiscală.

Societatea precizează că a efectuat investiții în valoare dex lei, evidențiate în contul 231 "Imobilizări în curs de execuție", iar facturile de avans fac parte tot din investițiile nefinalizate, pe care le-a efectuat în spațiul luat gratuit.

Drept pentru care, societatea susține că are drept de deducere a TVA aferent avansurilor pentru lucrările de investiții, întrucât sunt efectuate în scopul desfășurării activității, în conformitate cu legislația în vigoare.

3. Cu privire la suma de x lei, reprezentând TVA înregistrată că deductibilă în perioada când codul de TVA era anulat, respectiv aprilie - septembrie 2020, contestatara menționează că a efectuat achiziții de produse necesare desfășurării activității: îngrășământ, semințe, pesticide etc, care se regăsesc în stocul de culturi recoltate și vândute după data obținerii codului de TVA.

Așadar, susține că este justă deducerea TVA aferentă achiziției de stocuri necesare desfășurării activității, stocuri care au fost valorificate după data obținerii codului de TVA.

II. Organele de inspecție fiscală au efectuat la societatea x S.R.L. inspecția fiscală privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2016 - 30.11.2020, urmare solicitării la rambursare a soldului sumei negative de TVA în sumă de x lei, înscrisă în decontul de TVA cu opțiune de rambursare, înregistrat la organul fiscal

teritorial sub numărul nr. INTERNT-x din data de 21.12.2020, soluționarea decontului de taxa fiind cu control anticipat.

Perioada verificată este 01.01.2016 - 30.11.2020.

Având în vedere că din suma totală de x lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, societatea contestă doar taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la sumele contestate.

a) Cu privire la soldul de TVA din perioada anterioară celei supuse inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 01.01.2016, în decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2016, societatea a preluat un sold în sumă negativă de x lei din perioada precedentă, în evidența contabilă înregistrează un sold în sumă negativă de x lei, iar în fișa de evidență pe plătitor soldul este de x lei.

Din explicațiile date de administratorul societății, a rezultat că pentru a regla evidența fiscală cu evidența contabilă, în luna noiembrie 2020 societatea a înregistrat la rândul regularizării taxă dedusă rd.34 o TVA în valoare de x lei, în decontul de TVA depus la organul fiscal sub nr.INTERNT x21.12.2020, reprezentând diferența dintre TVA dedusă și colectată înregistrată în jurnalele de TVA din perioada martie 2015 - octombrie 2020 și sumele declarate prin deconturile de TVA depuse în aceeași perioadă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că soldul de TVA de recuperat din perioada anterioară datei de 01.01.2016 este cel evidențiat în contabilitate societății în contul 4424 "Taxa de recuperat" în sumă de x lei.

În conformitate cu prevederile art.219 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu beneficiază de dreptul de rambursare pentru suma de x lei, reprezentând TVA aferentă perioadei anterioare inspecției fiscale, existent în sold la data de 01.01.2016, întrucât această taxă provine dintr-o perioadă în care dreptul de rambursare este prescris, conform prevederilor art.219 și art.303 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) Societatea a înregistrat în decontul lunii ianuarie 2016 la rândul de regularizării taxă dedusă rd.30, suma de x lei.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente justificative privind componența sumei de TVA de x lei, respectiv facturi sau alte documente de achiziției în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere, conform prevederile art.299 alin.1 din Legea nr.277/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și întrucât această taxă pe valoarea adăugată provine dintr-o perioadă în care dreptul la rambursare s-a prescris, conform art.219 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv dreptul organului de inspecție fiscală de a efectua inspecție pentru această perioadă s-a prescris.

c) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat prin contul 409 "Furnizori debitori" o serie de avansuri reprezentând servicii turnare pandoseli și beton fundații, care până la data de 30.11.2020 nu sunt închise/regularizate.

Din documentele prezentate și explicațiile date de reprezentantul societății, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate face dovada intenției de construire/reparare a clădirilor deținute pentru activitatea de producție deoarece nu au fost prezentate documente justificative în acest sens: proiectul, autorizația de construcție, contractul cu dirigintele de șantier, situații de lucrări, costul manoperei/ore lucrate, personal calificat să presteze lucrări în construcții,

care să confirme punerea în operă și faptul că au fost utilizate pentru societatea verificată.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile și nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei, conform art.297 alin.4 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

d) În perioada 09.04.2016-19.09.2016, societatea verificată a avut codul de TVA anulat conform art.316 alin.11 lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal. În această perioadă a înregistrat în jurnalele de TVA de cumpărare, o TVA deductibilă în sumă totală de x lei, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere parțial în luna aprilie, septembrie 2016 și noiembrie 2020 în decontul de TVA depus la organul fiscal sub nr. INTERNT-x/21.12.2020, prin cuprinderea la rândul regularizării taxă dedusă a unei taxe deduse în sumă totală de x lei.

Organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.11 alin.8 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

III. Având în vedere susținerile contestatarii, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

III.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății această obligație fiscală suplimentară, în condițiile în care în perioada aprilie - septembrie 2016 societatea, avea codul de TVA anulat.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea x S.R.L. nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă perioadei 09.04.2016-19.09.2016, când a avut codul de înregistrare TVA anulat conform prevederilor art.316.alin.11 lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, societatea susține că în acea perioadă a efectuat achiziții de produse necesare desfășurării activității, care se regăsesc în stocul de culturi recoltate și vândute după data obținerii codului de TVA.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(8) Persoanele 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), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii

efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, persoanele impozabile emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă depus conform art. 323.”

Art.316- Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(11) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

[...] h) dacă persoana impozabilă, societate cu sediul activității economice în România, înființată în baza Legii nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, supusă înmatriculării la registrul comerțului, nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică potrivit criteriilor și în termenele stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F. ”

(12) Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (11) lit. a) - e) și h), la solicitarea persoanelor impozabile organele fiscale competente înregistrează persoanele impozabile în scopuri de TVA aplicând prevederile alin. (9) astfel:

[...] e) în situația prevăzută la alin. (11) lit. h), dacă încetează situația care a condus la anulare, de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA.

(13) Persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute la alin. (11) au obligația să depună ultimul decont de taxă prevăzut la art. 323, indiferent de perioada fiscală aplicată conform art. 322, până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA.

(14) Persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute la alin. (12) nu pot aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la art. 310 până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligate să aplice prevederile art. 11alin. (6) și (8).”

Potrivit prevederilor legale sus enunțate se reține că persoanele 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) **nu beneficiază de dreptul de deducere aferent achizițiilor efectuate**, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectată aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă.

În speță, din documentele care alcătuiesc dosarul contestației, se reține că **x S.R.L. a fost scoasă din registrul plătitorilor de TVA, în perioada 06.04.2016 - 19.09.2016**, anularea înregistrării în scopuri de TVA fiind efectuată conform prevederilor art.316 alin.11 lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. x/02.03.2021, contestatara a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă de x7 lei, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere parțial în luna aprilie și septembrie 2016, respectiv noiembrie 2020 în Decontul de TVA înregistrat la A.J.F.P. x sub nr.lx/21.12.2020, prin cuprinderea la rândul regularizării taxă dedusă a unei TVA în sumă de x lei.

Pentru clarificarea situației de fapt, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații de la reprezentantul legal al societății, dl. x, care prin nota explicativă din data de 04.02.2021 a precizat:

”Având în vedere că societatea nu a adus la timp documentele contabile pentru a fi înregistrate la timp sumele corecte în deconturile de TVA, s-a reconstituit evidența contabilă pe perioada martie 2015-noiembrie 2020, iar suma de x lei, trecută la regularizări reprezintă TVA din înregistrarea tuturor

documentelor aferente perioadei ianuarie 2016-noiembrie 2020. Această sumă este constituită cu documente justificative care se regăsesc în jurnalele de vânzări și cumpărări aferente perioadei ianuarie 2016-noiembrie 2020.”

Ca atare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, pentru TVA în sumă de x lei, aferentă perioadei 09.04.2016 - 19.09.2016, contestatara nu are drept de deducere, conform art.11 alin.8 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, societatea susține că a efectuat achiziții de produse necesare desfășurării activității, respectiv îngrășăminte, pesticide, semințe care se regăsesc în stocul de culturi recoltate și vândute după data obținerii codului de TVA.

Aceste argumente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât **societatea nu a prezentat documente pentru justificarea ajustării TVA în favoarea sa pentru achizițiile efectuate în perioada 09.04.2016-19.09.2016**, când a avut codul de înregistrare TVA anulat, conform art.316 alin.11 lit. h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motivul că acestea se regăsesc în stocul de culturi recoltate și vândute, în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată aferentă costui de producție în curs - cont 331, care cuprinde și îngrășăminte, semințe, pesticide se ajustează la momentul recoltării și nu la momentul vânzării produselor.

Mai mult, ajustarea TVA în favoarea contribuabilului după reînregistrarea în scopuri de TVA, se poate face la bunurile aflate în stoc și serviciile neutilizate doar pe bază de inventariere, în momentul înregistrării.

Or, **contestatara nu a prezentat la contestația formulată inventarul produselor și serviciilor neutilizate pentru a putea beneficia de ajustare TVA în favoarea sa pentru bunurile și serviciile neutilizate.**

În concluzie, prin modalitatea în care contestatoarea a înțeles să motiveze contestația nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlătore considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au emis, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/02.03.2021, Decizia de impunere nr. x/02.03.2021 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Drept urmare, având în vedere dispozițiile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „(1) *Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal*”, simplele afirmații ale contestatoarei, ce nu au la bază o susținere legală, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

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

„Art. 249 Sarcina probei:

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

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

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

În speță, sunt incidente și dispozițiile art.269 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]c) motivele de fapt și de drept,

d) dovezile pe care se întemeiază,”

coroborate cu cele ale art.276 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează:

*“În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**”*

Prin urmare, în contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate și faptul că argumentele formulate prin contestație de către contestatară nu demonstrează existența unei alte situații decât cea stabilită de către organele de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei, pentru perioada 09.04.2016 - 19.09.2016, când societatea avea anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.**

III.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA aferentă serviciilor, în condițiile în care societatea nu a demonstrat utilizarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară a înregistrat în contul 409 *“Furnizori debitori”* avansuri, reprezentând servicii de turnare pardoseli și beton fundații, care până la data de 30.11.2020 nu au fost închise sau regularizate.

Organele de inspecție fiscală au determinat TVA dedusă aferentă facturilor de avansuri în sumă de x după cum urmează:

- TVA în sumă de x lei aferentă facturii nr.x/30.06.2016 în valoare de x lei emisă de xS.R.L.,

- TVA în sumă de x lei aferentă facturii nr.x/31.07.2017 în valoare de x lei emisă de x S.R.L.,

- TVA în sumă de x lei aferentă facturii nr.x/27.07.2017 în valoare de x lei emisă de x S.R.L.,

- TVA în sumă de x lei aferentă facturii nr.x/04.09.2017 emisă de x S.R.L.

Deoarece societatea nu a făcut dovada intenției de construire, consolidare, reparare a clădirilor deținute pentru activitatea de producție, documente, din care să rezulte punerea în operă și faptul că au fost utilizate în folosul operațiunilor sale, urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA în sumă de 26.485 lei.

Prin contestația formulată, societatea susține că a efectuat investiții la ferma x în baza contractului de comodat, unde își desfășoară activitatea, investiții care nu s-au finalizat.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Art.294 - (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:
a) operațiuni taxabile;”

iar cerințele de formă, ce reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe bază de documente justificative, în speță facturi/autofacturi, sunt prevăzute la art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma în vigoare în perioada verificat, stipulează:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

coroborat cu prevederile pct.67 și pct.69 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art.297 alin.(4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă. [...]

69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.299.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat 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.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă facturilor de avans reprezentând servicii turnare pardoseli și beton fundații înregistrate în contul "Furnizori debitori", întrucât **contestatara nu a prezentat documente justificative din care rezulte intenția de construire/consolidare/reparații a clădirilor unde societatea își desfășoară activitatea, documente care să confirme punerea în operă și faptul că au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.**

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, pentru facturile de avans nr. x/31.07.2017 și nr.x/27.07.2017 emise de x S.R.L., au fost prezentate avize de însoțire marfă reprezentând cantitatea de cca 200 mc beton.

Prin nota explicativă din data de 04.02.2021, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal documente privind justificarea punerii în operă, respectiv care să confirme realizarea acestora în folosul societății și al realizării de operațiuni taxabile.

Prin răspunsul dat organelor de inspecție fiscală reprezentantul legal al societății dl.x a precizat: *"Sunt facturi de avansuri pentru investițiile pe care x S.R.L. le face în spațiul pe care îl folosește gratuit, aceste facturi vor fi închise după ce furnizorul va termina lucrările."*

Prin contestația formulată, societatea precizează că își desfășoară activitatea în ferma x din localitatea x, nr.x în baza contractului de comodat pentru o suprafață de 350 mp, iar în contul investițiilor pe care le face la acel spațiu nu va plăti nicio chirie, **fără a prezenta în susținere niciun document justificativ din care să rezulte că acestea au fost prestate și utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.**

Având în vedere cele prezentate mai sus se reține că societatea nu a prezentat nici pe parcursul inspecție fiscală și nici la contestația formulată documente justificative din care să rezulte punerea în operă și locația, nu au fost prezentate contracte cu societăți de prestări servicii de specialitate, sau în cazul efectuării lucrărilor în regie proprie nu au fost prezentate procese verbale, devize, situații de lucrări, din care să rezulte că au fost utilizate pentru x S.R.L., respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile.

Jurisprudența europeană în privința deducerii TVA, recunoaște exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente achizițiilor pe baza intenției persoanelor impozabile de a desfășura operațiuni taxabile viitoare, însă tot această jurisprudență recunoaște distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și **demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare**, legislația comunitară

dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CEJ în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompleman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză** de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziuni deductibilitatea TVA a achizițiilor 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 esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) săi fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.**

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și oprezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În același timp, în privința jurisprudenței europene din cauzele C-90/02, C123-330/87 și C-95/07 și jurisprudenței ICCJ din decizia nr. 1281/20.03.2015 se reține că aceasta se referă la condiții de formă pentru exercitarea dreptului de deducere și nu la **condiții de fond, care trebuie obligatoriu îndeplinite în toate situațiile, în speță ca serviciile să fie efectiv prestate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei**

impozabile care și-a exercitat dreptul de deducere, condiție de fond neîndeplinită în prezenta speță.

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

„Art. 249 Sarcina probei:

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

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

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

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

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

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

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

Prin urmare, prezentarea de documente suplimentare pentru justificarea prestării serviciilor ori a achiziției bunurilor pentru care persoana impozabilă și-a dedus TVA nu este o *”favoare”* făcută organelor de inspecție fiscală, ci o obligație legală a societății recunoscută de jurisprudența europeană în materie de TVA.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În concluzie, se reține că societatea nu dovedește cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că respectă prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de xlei**, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

III.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei (x lei + x lei), aferentă anului 2015, cauza supusă soluționării supusă este dacă dreptul de a solicita rambursarea TVA în sumă de x lei, existentă în sold la data de 01.01.2016, respectiv TVA în sumă de x lei, înscrisă la rândul regularizării, prin decontul de TVA nr. INTERNT-x21.12.2020 era prescris la data de 31.12.2020.

În fapt, societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA în sumă de x lei prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2020, înregistrat sub nr. INTERNTx21.12.2020.

Solicitarea a fost soluționată cu control anticipat, organele de inspecție fiscală întocmind în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr. x/02.03.2021, în baza căruia au emis Decizia de impunere nr. x/02.03.2021, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de x lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de x lei.

Urmare a verificării, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la rambursare TVA în sumă de x lei, sumă ce se regăsește în sold în data de 01.01.2016, respectiv suma de x lei înscrisă la rândul 30 Regularizări taxă dedusă, aferentă anului 2015, pentru care nu au fost prezentate documente justificative, și întrucât taxa pe valoarea adăugată provine dintr-o perioadă în care dreptul la rambursare s-a prescris conform prevederilor art.219 din Legea nr.229/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, societatea precizează că a solicitat această sumă în cadrul decontului de TVA depus în data de 21.12.2020, considerând că avizul de control trebuia emis pe perioada martie 2015 - noiembrie 2020, întrucât termenul de prescripție se calculează până la data la care are dreptul să solicite suma și nu la momentul emiterii avizului de inspecție fiscală.

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

„ART. 276

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”

Conform prevederilor pct. 9.3 și 9.4 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

„9.3. **Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.**

9.4. In soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a stampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceleiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) pe data îndeplinirii de către debitor, înainte de începerea executării silite sau în cursul acesteia, a unui act voluntar de plată a obligației prevăzute în titlul executoriu ori a recunoașterii în orice alt mod a datoriei;

c) pe data îndeplinirii, în cursul executării silite, a unui act de executare silită;

d) în alte cazuri prevăzute de lege”.

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

În materie de compensare sau restituire a TVA, devin incidente și prevederile art. 147³, art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015:

”Art. 147³. - (1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 156², din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

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

5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.

(9) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare”.

”Art. 156¹. - (1) Perioada fiscală este luna calendaristică [...]”.

”Art. 156². - (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

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

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

”ART. 219 Prescripția dreptului de a cere restituirea

Dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire.”

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

” Art.21-Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

coroborat cu următoarele prevederi legale:

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

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

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

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

”(2) Ordonanțele de urgență ale Guvernului intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, sub condiția depunerii lor prealabile la Camera competentă să fie sesizată, dacă în cuprinsul lor nu este prevăzută o dată ulterioară.”

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

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

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

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

"ART. III

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

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

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

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

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

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

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

Față de dispozițiile legale menționate anterior se retine că, în ceea ce privește prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea creanțelor bugetare, termenul de prescripție curge în funcție de momentul în care a luat naștere dreptul de compensare sau de restituire.

În materie de compensare sau restituire a TVA devin incidente și prevederile art.301, art. 303, art.322 alin. (1) și art. 323 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

”Art. 301 - Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, 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. 297 - 300.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală, inclusiv în cazul anulării rezervei verificării ulterioare ca urmare a inspecției fiscale. Prin excepție, în cazul în care furnizorul emite facturi de corecție, fie din inițiativă proprie, fie în urma inspecției fiscale în cadrul căreia organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivelor operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit. În aceste situații, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii.

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

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2).”

”Art. 303 - Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316

(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 323.

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului. Prin excepție, diferențele negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin

decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii, nu se adaugă la suma negativă rezultată în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat suspendarea executării deciziei.

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 323, din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele fiscale prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (4), nu se preiau în decontul de taxă:

a) sumele reprezentând TVA care nu sunt considerate restante conform art.157 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sau potrivit altor legi. Sumele care devin ulterior restante se cuprind în decontul perioadei fiscale în care intervine această situație;

b) sumele reprezentând taxa cumulată de plată cu care organul fiscal s-a înscris la masa credală potrivit prevederilor Legii nr. 85/2014, cu modificările și completările ulterioare.

(6) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 323, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(7) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 316, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare. Prin excepție, soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei fiscale anterioare datei deschiderii procedurii insolvenței prevăzute de legislația în domeniu nu se preia în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care s-a deschis procedura, caz în care debitorul este obligat să solicite rambursarea taxei prin corectarea decontului perioadei fiscale anterioare.

[...](11) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare.”

Din prevederile legale sus-citate reiese că orice contribuabil are dreptul de a cere restituirea creanțelor fiscale în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire. **Dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul în care contribuabilul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea unei sume plătite, dar nedatorate.**

În consecință, prescripția dreptului de a solicita rambursarea TVA începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impozitare și s-a născut creanța fiscală .

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. x/02.03.2021, în perioada ianuarie 2016 - noiembrie 2020, societatea x S.R.L. a renunțat voluntar la posibilitatea solicitării rambursării regelmentată în mod expres prin alin.(7) al art.303 din art.303 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, optând tacit la reportarea în deconturile perioadelor fiscale următoare a soldului sumei negative, după efectuarea eventualelor regularizări cu suma TVA de plată sau după cumularea cu suma negativă din perioada de raportare, posibilitate prevăzută prin alin.6 al art.303 din aceeași lege.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu beneficiază de dreptul de rambursare pentru suma de x lei reprezentând TVA aferentă perioadei anterioare inspecție fiscală (01.01.2016) întrucât această taxă pe valoarea adăugată provine dintr-o perioadă în care dreptul la rambursare este prescris.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei înscrisă la rândul regularizării taxă dedusă, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte dreptul de deducere, sumă ce provine dintr-o perioadă anterioară inspecție fiscale (01.01.2016), întrucât această taxă provine dintr-o perioadă în care dreptul la rambursare s-a prescris conform art.219 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, respectiv dreptul organelor de inspecție fiscală de a efectua control pentru această perioadă este prescris.

Prin contestația formulată, societatea susține că a solicitat această sumă în cadrul decontului de TVA depus în data de 21.12.2020, considerând că avizul de control trebuia emis pe perioada martie 2015 - noiembrie 2020, întrucât termenul de prescripție se calculează până la data la care are dreptul să solicite suma și nu la momentul emiterii avizului de inspecție fiscală.

Având în vedere susținerile societății contestate prin contestația formulată, organul de soluționare prin adresa nr. x/28.06.2021, a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. x să comunice considerentele pentru care au considerat taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei prescrisă, având în vedere prevederile Ordonanței de Urgență nr.99/2020 privind unele măsuri fiscale, precum și pentru modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene, respectiv susținerile societății cu privire la acest aspect.

Prin adresa de răspuns nr.x/29.06.2021 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. Tx/01.07.2021, organele de inspecție fiscală au precizat:

"- din TVA în sumă de x lei contestată de societate, precizăm că suma de x lei înscrisă la rândul 30 Regularizări din Decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2016 a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal în temeiul art.299 alin.1 lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, întrucât așa cum este menționat în RIF nr.x/02.03.2021 și în Decizia de impunere nr. x/02.03.2021 (motive de fapt), societatea nu a putut prezenta documente justificative cu privire la componența acesteia pentru a fi îndeplinite condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere.

- cu privire la suma de x lei reprezentând TVA respinsă la rambursare ca fiind prescrisă, aferentă perioadei martie - decembrie 2015, precizăm faptul că organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile legale aplicabile în ceea ce privește termenul de prescripție al dreptului de a cere compensare sau restituirea creanțelor fiscale, respectiv art.219 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.21 și art.23 din aceeași lege, precum și cu prevederile Deciziei nr.21/14.09.2020 pronunțată în dosarul nr.1375/1/2020 Înalta Curte de Casație și Justiție, dată în interesul legii, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art.91 alin.1 și 2, coroborate cu cele ale art.23 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare pentru creanțele născute anterior datei de 01.01.2016).

(...) *Societatea xS.R.L. Timișoara nu a făcut dovada că a fost împiedicată să solicite soldul sumei negative a TVA din perioada anterioară datei de 01.01.2016, renunțând voluntar la posibilitatea solicitării rambursării reglementată în mod expres prin alin.4 al art.303 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, optând tacit la reportarea în deconturile perioadelor fiscale următoare a soldului sumei negative, după efectuarea eventualelor regularizări cu suma TVA de plată sau după cumularea cu suma negativă din perioada de raportare, posibilitate prevăzută prin alin.(6) al art.303 din aceeași Lege.*

Ținând cont de cele precizate anterior, organele de control își mențin punctul de vedere cu privire la faptul că societatea nu beneficiază de dreptul la rambursare pentru suma de 202.507 lei dintr-o perioadă în care dreptul de rambursare s-a prescris conform art.219 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.”

Analizând precizările conținute în adresa de răspuns nr.x/29.06.2021, rezultă că **organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare perioada de suspendare a termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale și de a cere executarea silită, precum și cel al contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale, prevăzute de Codul de procedură fiscală.**

Cu privire la prescripția dreptului de a solicita rambursarea TVA și a dreptului de a stabili obligații fiscale, organele de inspecție fiscală într-o primă etapă stabilesc obligațiile fiscale definitive (prin instituția inspecției fiscale) și abia ulterior (după stabilirea definitiv a obligațiilor fiscale) se naște dreptul la restituirea sau compensarea obligațiilor fiscale, stabilite definitiv. Prin urmare și **instituția prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv instituția prescripției dreptului de a cere compensarea sau restituirea se aplică în aceasta ordine, funcție de fiecare etapă procedurală.**

În cazul în speță, contestatara a solicitat rambursarea TVA în sumă de x lei prin decontul de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare **afert lunii noiembrie 2020, respectiv DNOR nr. x/21.12.2020.**

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că acțiunea de inspecție fiscală a fost cuprinsă în programul de activitate la inspecția fiscală în luna **ianuarie 2021**, perioada supusă verificării taxei pe valoarea adăugată fiind perioada **01.01.2016-30.11.2020.**

Cu privire la TVA în sumă de x lei, organele de inspecție fiscală au constatat că soldul de TVA de recuperat din perioada anterioară datei de 01.01.2016 este cel evidențiat de societate în evidențele contabile în contul 4424 ”**TVA de recuperat**” și provine din perioada martie - decembrie 2015.

Potrivit raportului de inspecție fiscală, motivul care a determinat refuzul organelor de inspecție fiscală de a aproba rambursarea sumei de x lei reprezentând suma negativă de taxa pe valoarea adăugată la data de 01.01.2016 a fost determinat de constatarea acestora în legătură cu împlinirea termenului de prescripție al dreptului contribuabilului de a cere restituirea acestei creanțe fiscale în condițiile

art. 219 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit dispozițiilor legale mai sus prezentate, **nu se poate reține invocarea prescripției dreptului contribuabilului de a cere restituirea acestei creanțe fiscale, respectiv dreptului de a stabili obligații fiscale, având în vedere că în perioada 16.04.2020 - 25.12. 2020 prescripția a fost suspendată.**

Din cronologia stării de fapt existentă în cauza supusă soluționării, rezultă că **organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a prorogării termenelor în ce privește suspendarea termenului de prescripție al dreptului de a solicita restituirea sumei solicitată la rambursare prin decontul de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare aferent lunii noiembrie 2020, respectiv DNOR nr. 2x/21.12.2020.**

Or, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale, respectiv dreptul de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani, potrivit din Codul de procedură fiscală, dacă nu a intervenit elemente de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție.

Prin urmare, având în vedere argumentele mai sus expuse, pentru suma negativ de TVA de x lei, solicitat la rambursare prin decontul de TVA, aflat în sold la data de 31.12.2015, respectiv pentru suma de x lei, reprezentând TVA înscrisă la rândul „Regularizări taxă dedusă” în decontul lunii ianuarie 2016 și care provine din documente aferente anului 2015, **organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a suspendării termenului de prescripție a dreptul de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale, respectiv de a stabili obligații fiscale.**

În consecință, D.G.R.F.P. Timisoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent 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 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborate cu pct.11.4. 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, se va proceda la **desființarea în parte** a deciziei de impunere contestate **pentru TVA în sumă de xlei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Organele fiscale vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „*Rolul activ*” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„*Rolul activ*

(1) *Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

(2) *Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.*

(3) *Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”*

urmand să depună toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a petentei, în acest scop fiind îndreptatit să obtina și să utilizeze toate informatiile și documentele pe care le considera utile în functie de circumstantele fiecarui caz în parte și de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru impunere și clarificarea situatiei fiscale a petentei, **avand în vedere și sustinerile sale din contestatia formulată.**

Referitor la contestarea accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugate, contestate, Serviciul Evidență Plătitor Persoane Juridice din cadrul A.J.F.P. x prin adresa nr.x/29.07.2021 a comunicat Serviciului de Soluționare Contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara faptul că până la data depunerii contestației, respectiv 15.04.2021, nu au fost emise Decizii de calcul accesorii.

Contestatarul prin contestație a formulat și un capăt de cerere referitor la obligațiile fiscale accesorii, solicitând și anularea obligațiilor fiscale aferente, **fără indicarea în mod expres a numărului și a datei emiterii deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii.**

Subliem însă că și în lipsa exercitării posibilității formulării unei contestații împotriva deciziei de accesorii, în considerarea principiului general de drept *accessorium sequitur principale* și în situația anulării totale/pârțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/02.03.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/02.03.2021 de către organul competent în soluționarea contestației sau de către instanțele de control judiciar care exercită controlul de legalitate asupra deciziei de soluționare a contestației, în cauză ar fi aplicabile dispozițiile art. 50 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„*ART. 50 Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal*

(1) *Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.*

(2) *Anularea ori desființarea totală sau pârțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau pârțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele*

administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.(...) ”

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de x S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/02.03.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/02.03.2021, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare în sumă de x lei.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/02.03.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/02.03.2021, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni, pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul x, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

x

Jud. Timiș, str. Gheorghe Lazăr , nr. 9B, 300081, Timișoara
Tel.: +40(256) 29 27 35
Fax: +40(256) 49 93
<https://www.anaf.ro/asistpublic/>