

## **DECIZIE nr. 4349/27.11.2019**

privind soluționarea contestației formulate de Societatea X SRL înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .... /18.04.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 cu adresa ARG\_AIF .... /09.04.2019, înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .... /18.04.2019, asupra contestației de

Societatea X SRL

CUI: RO ....

cu sediul în str. .... , nr. .... , municipiul Arad, jud. Arad

înregistrată la registratura AJFP Arad sub nr. ARG\_REG .... /29.03.2019, la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad sub nr. ARG\_AIF .... /04.04.2019 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .... /18.04.2019.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere nr. **F-AR .../31.01.2019** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **F-AR .../31.01.2019** emise de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad.

Referitor la **obiectul contestației**, având în vedere că în contestația formulată petenta solicită pe lângă anularea parțială a Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, privind TVA stabilită suplimentar în cuantum de ... lei și anularea dobânzilor și penalităților aferente fără precizarea actului administrativ în care au fost stabilite, respectiv fără precizarea cuantumului acestora, cu ocazia derulării susținerii orale a contestației din data de 19.06.2019, petentei i s-a pus în vedere precizarea obiectului contestației referitor la acest aspect.

Astfel, reprezentantul legal al petentei a indicat expres actele administrativ fiscale contestate și cuantumul obligațiilor fiscale accesorii contestate, respectiv:

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /19.04.2019 în legătură cu suma de ... lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA și

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /19.04.2019 în legătură cu suma de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală emise în dosarul fiscal nr.315 de către AJFP Arad, astfel că DGRFP Timișoara cu **adresa nr. .... /30.07.2019**, a solicitat AJFP Arad transmiterea dosarului contestației având ca obiect actele administrative prin care s-au stabilit accesoriile contestate conform dispozițiilor art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 3.1. – 3.5 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În consecință, AJFP Arad – Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii – Compartimentul Evidență Plătitori, compensări, restituiri contribuabili mijlocii a transmis dosarul contestației formulate de Societatea X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /19.04.2019 și respectiv a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /19.04.2019 emise de AJFP Arad.

Astfel, DGRFP Timișoara se va pronunța asupra contestației formulate împotriva următoarelor acte administrativ fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-AR .../31.01.2019** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../31.01.2019;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /19.04.2019;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /19.04.2019.

Suma totală contestată este de ... **lei** și reprezintă:

- ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr. F-AR .../31.01.2019 rezultată din:

• respingerea dreptului de *deducere* a TVA în sumă de ... lei și

• stabilirea sumei de TVA *colectată* în valoare de ... lei.

- ... **lei** – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /19.04.2019;

- ... **lei** - penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere (conform Deciziei nr. ... /19.04.2019).

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, dl. ... , în calitate de administrator, fiind astfel respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării actelor administrativ fiscale contestate, prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere fiind comunicată la data de 12.02.2019, iar contestația fiind depusă la registratura AJFP Arad la data de 29.03.2019).

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea contestației:

**I. A.** Petenta solicită admiterea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. **F-AR .../31.01.2019**, cu consecința anulării parțiale a deciziei contestate, prezentând, pe scurt, constatările organelor de inspecție fiscală, contestația fiind structurată pe două părți: TVA deductibilă (pag. 3 - 21) și TVA colectată (pag. 21 – 35).

**A.a.)** În cazul **TVA deductibilă**, petenta prezintă cele 3 situații constatate de organele de inspecție fiscală care au generat stabilirea unei taxe suplimentare în sarcina sa, respectiv:

- servicii de lucrări interioare/exteroare la spațiul MFA2, efectuate de ... SRL, TVA aferentă în sumă de ... ,79 lei;
- servicii de ... t achiziționate de la ... SRL, TVA aferentă în sumă de ... lei;
- servicii de construire rețea internet prestate de către societatea ... SRL, TVA aferentă în sumă de ... lei.

Petenta consideră argumentele organelor de inspecție fiscală ca fiind nefondate și fără temei legal, fiind prezentate punctual contraargumentele sale.

Referitor la **demonstrarea realității serviciilor**, petenta face trimitere, în primul rând la principiul neutralității taxei, invocat în jurisprudența CJUE, transpus și în legislația națională – art. 145 alin. 2, art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 297 alin. 4 și art. 299 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv pct. 67 alin. 1 – 3 din Normele de aplicare a Titlului VII din Noul Cod fiscal.

Astfel, petenta precizează că, strict din perspectiva TVA, singura cerință formală pentru deducerea TVA constă în deținerea unei facturi corect întocmită. Or, în opinia sa, condiționarea TVA de prezentarea unor documente conexe (contracte de prestări servicii, rapoarte de activitate) excede măsurilor formale pe care le pot implementa statele membre pentru acordarea dreptului de

deducere a TVA, petenta subliniind că deține facturi întocmite în conformitate cu prevederile fiscale, fapt necontestat de organele de inspecție fiscală.

Cu toate acestea, petenta arată că a pus la dispoziția inspectorilor documente suplimentare față de cele prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, apreciate însă în mod absolut nejustificat ca fiind insuficiente în condițiile în care deși se recunoaște existența acestora, precum și faptul că acestea au fost puse la dispoziția lor pe întreaga perioadă a inspecției fiscale (atât în format fizic, cât și înștiințați de faptul că alte documente există în arhivă, precum și faptul că petenta urma să pună la dispoziție și traduceri autorizate în limba română ale documentelor respective), organele de inspecție fiscală refuză să recunoască efectul probant al documentelor prezentate, limitându-se la a preciza că petenta nu a făcut dovada cu documente că aceste servicii au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la ***necesitatea și utilitatea serviciilor, respectiv beneficiile petentei cu privire la serviciile achiziționate***, petenta se raportează la legislația națională și comunitară din domeniul TVA, concluzionând că „orice TVA aferentă unei achiziții de bunuri/servicii care sunt direct legate de prestarea unei activități care permite exercitarea dreptului de deducere a TVA trebuie acceptată pentru deducere”.

De asemenea, petenta precizează că dreptul de deducere a TVA nu poate interveni în modul în care un profesionist alege să își organizeze sau să își configureze activitatea economică, care rămâne la latitudinea unui contribuabil.

Astfel, necesitatea achiziționării serviciilor trebuie apreciată prin prisma principiului libertății de gestiune, care permite contribuabilului să angajeze toate cheltuielile pe care le consideră necesare afacerii sale, interzicând administrației fiscale să critice deciziile de gestiune ale întreprinderii; în acest sens, petenta invocă jurisprudența națională: Decizia nr. ... /R din 28.04.2009 a Curții de Apel Târgu-Mureș și Decizia ... /2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Într-un subcapitol distinct, „II. Alte considerente aplicabile”, petenta face o analiză teoretică, dar și cu trimiteri la jurisprudența CJUE, a principiului proporționalității și neutralității ca urmare a respingerii dreptului de deducere a TVA.

Urmare acestei analize, petenta arată că sancțiunea fiscală aplicată constând în refuzarea dreptului de deducere a TVA pe motiv că dreptul de deducere a TVA nu este justificat pe baza documentelor, mai ales că petenta a prezentat documente justificative în cadrul inspecției fiscale, nefiind proporțională într-o astfel de situație în care nu există suspiciuni de fraudă sau alte cauze similare.

Concluzia petentei este că deducerea TVA trebuie să fie permisă atât timp cât condițiile materiale sunt îndeplinite, chiar dacă persoana impozabilă nu a îndeplinit anumite condiții de formă. În cazul în care autoritatea fiscală dispune de informația necesară pentru a determina îndeplinirea respectivelor

condiții materiale, aceasta nu poate impune condiții de forma suplimentare care să conducă la îngreunarea exercitării dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, petenta face trimitere la dispoziții legale din domeniul inspecției fiscale - art. 113 alin. (1), art. 118 alin. (5) Cod procedură fiscală – invocând totodată rolul activ al organului fiscal reglementat la art. 7 alin. 2 din același act normativ.

În subcapitolul „III. Considerente specifice”, petenta transpune considerațiile teoretice la cele trei situații de fapt constatate, pentru care nu s-a acordat petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA.

**1. Servicii de lucrări interioare/exterioare la spațiul MFA2, efectuate de societatea ... SRL, TVA aferentă în sumă de ... ,79 lei**

În scopul desfășurării și extinderii activității sale economice, petenta a constatat că are nevoie de o nouă încăpere pentru livrarea ansamblelor de produse destinate noului proiect MFA2, folosind roboții industriali, necesară în contextul economic general și specific al firmei pentru a putea fi competitivă în industria în care activează.

Petenta arată că particularitatea acestei situații constă în faptul că nu este proprietar al locației în care își desfășoară activitatea economică, spațiul fiind închiriat de la ... PFA, în calitate de proprietar.

Petenta consideră că lucrările efectuate se circumscriu clauzelor contractuale - conform art. 5.2.1 c) „*locatorul se obligă să permită locatarului să amenajeze și să partajeze fără nicio restricție spațiul și să desfășoare orice fel de lucrări în cadrul spațiului, în vederea desfășurării obiectului de activitate pe care îl are Locatarul, inclusiv astfel cum impun normele legale în vigoare la data semnării Contractului precum și pe întreaga perioadă în care acest contract își va produce efecte.*”, locatorul (i.e. ... PFA) fiind obligat să îi permită petentei, în calitate de locatar să efectueze în spațiul închiriat orice lucrări de investiții necesare desfășurării activității sale.

Referitor la obiecțiile organelor de inspecție fiscală privind necesitatea efectuării acestor investiții de către petentă și faptul că acestea au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice a acesteia, aceasta consideră că sunt neîntemeiate, în condițiile în care toate investițiile au fost efectuate în vederea extinderii și desfășurării activității sale economice.

Petenta arată că a pus la dispoziția organelor de control toate documentele justificative din care rezultă că societatea ... SRL a prestat toate serviciile pentru care s-a angajat, faptul că acestea au fost recepționate de Societate și mai mult, acesta extindere de spațiu există și poate fi constatată faptic. În concret, pentru a demonstra că serviciile au fost efectiv prestate petenta precizează că a pus la dispoziția organelor de control numeroase documente, începând cu: facturile aferente, comanda de lucrări, situații de lucrări, procesul verbal de punere în funcțiune și admiterea recepției punerii în funcțiune, fișa mijlocului fix (*Anexa nr. 4 - Documente justificative care atestă prestarea lucrărilor*) care demonstrează incontestabil că aceste lucrări au fost efectiv efectuate de către ... SRL.

În plus, petenta subliniază faptul că respectiva investiție, poate fi văzută fizic, situație de natură a garanta că aceste lucrări au fost efectuate.

În concluzie, petenta solicită anularea Deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală și acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de la ... SRL în cuantum de ... ,79 lei.

## **2. Servicii de ... t achiziționate de la ... SRL, TVA aferentă în sumă de ... lei**

Petenta consideră că are dreptul de a deduce TVA aferentă serviciilor de ... t, documentele prezentate fiind suficiente pentru a confirma prestarea respectivelor servicii.

În ceea ce privește serviciile de ... t la **31.03.2017**, petenta depune Raportul ... t la 31.03.2017 emis de către ... SRL - Anexa nr. 5 la contestație – care reprezintă „documentul justificativ care atestă prestarea serviciilor”.

De asemenea, petenta arată că a depus și situațiile financiare, atașând în acest sens și dovada depunerii acestora (*Anexa nr. 6 la contestație - Dovada depunerii situațiilor financiare*). Referitor la argumentul organelor de inspecție fiscală - nedepunerea situațiilor financiare, petenta consideră că nu poate fi folosit ca argument pentru refuzul dreptului de deducere aferent serviciilor de ... t prestate de către ... SRL, având în vedere că depunerea acestora este obligația petentei și nu a ... torului.

În ceea ce privește serviciile de ... t la **31.03.2018** petenta confirmă faptul că raportul de ... t nu este încă finalizat, din motive obiective, însă consideră că acest aspect nu poate pune sub semnul întrebării dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor emise până în prezent de către ... SRL.

Subliniind faptul că raportul de ... t reprezintă finalizarea activității, petenta arată că prestarea serviciului de ... t nu constă numai în emiterea raportului de ... t, ci și într-o serie de alte activități ce pot fi demonstrate (solicitările de informații și comunicarea acestora, deplasarea echipei de ... t, corespondența, verificările efectuate asupra documentelor prezentate de societate, ajustările propuse de ... tor etc).

În condițiile în care raportul de ... t urma a fi emis în scurt timp de la formularea contestației, petenta arată că îl va depune ulterior, în procedura de soluționare a contestației. Totuși, reiterează faptul că invocarea nedepunerii situațiilor financiare ca argument pentru refuzul dreptului de deducere aferent serviciilor de ... t prestate de către ... SRL, nu poate fi acceptată având în vedere că depunerea acestora este obligația petentei și nu a ... torului.

În consecință, petenta solicită anularea Deciziei de impunere și acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii de la ... SRL în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

## **3. Servicii de construire rețea internet prestate de ... SRL, TVA aferentă în sumă de ... lei**

Problema pe care o ridică petenta constă în suficiența/insuficiența documentelor justificative necesare a le prezenta organelor de inspecție fiscală

În vederea acordării dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor prestate de ... SRL, în sensul în care serviciile prestate sunt de natura celor de construire a unei rețele de internet sau de mentenanță (efectuate în baza unui contract de mentenanță, nr. ... /24.11.2015).

Petenta arată că facturile în cauză, emise de ... SRL, sunt aferente unor prestări de servicii efectuate de către furnizor constând în construire rețea internet, mai specific *"trasare cablu rețea internet in toate halele de producție"*.

De asemenea, petenta mai arată că, separat de acest serviciu mai are încheiat cu ... SRL și un contract de prestări de servicii de mentenanță a unor echipamente - Contract nr. ... /24.11.2015 de *prestări servicii mentenanță – subliniind că „Serviciile de construire de rețea internet în halele de producție nu sunt acoperite de acest contract ci sunt prestate/facturate în baza unor comenzi”*, motiv pentru care, în opinia sa, trebuie făcută distincția între cele două tipuri de servicii prestate de ... SRL.

Cu toate acestea, petenta precizează că organele de control au refuzat dreptul de deducere a TVA doar pentru serviciile constând în construirea rețelei de internet și nu pentru serviciile de mentenanță, pentru care s-a acceptat dreptul de deducere a TVA aferentă.

Petenta arată că a prezentat în timpul controlului documente din care să rezulte prestarea acestora și anume: devize de lucrări precum și procese verbale de finalizare a lucrărilor de construire/trasare a rețelei de internet, semnate și stampilate atât de reprezentanții ... cât și de reprezentanții Societății - Anexa nr. 8 la contestație - Dovada prestării serviciilor de trasare cablu rețea internet.

În consecință, solicită anularea Deciziei de impunere și acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii de la ... SRL în quantum de ... lei.

**A.b)** În cazul **TVA colectată**, în cadrul subcapitolului „I. Considerente cu caracter general” petenta invocă două aspecte procedurale:

- *nerespectarea principiului prevalenței substanței asupra formei* conform căruia „atât timp cât nu există niciun fel de fraudă, organele fiscale sunt ținute să dea prevalență îndeplinirii condițiilor de fond ale unei operațiuni comerciale, chiar dacă unele dintre cerințele sale de formă nu ar fi îndeplinite” și

- *nemotivarea în fapt și în drept a raportului de inspecție fiscală*, filele 23 – 28 din contestație.

În legătură cu cel de-al doilea aspect, petenta, făcând trimitere la dispozițiile Codului de procedură fiscală (art. 11 alin. 1 și art. 131 alin. 1 și 2), respectiv la cele ale Ordinului 3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice (cap. III, punctul 3.1), arată că, în opinia sa, nu sunt îndeplinite condițiile privind motivarea în fapt și în drept, organele de inspecție fiscală nefundamentându-și constatările.

De asemenea, petenta arată că organul de inspecție nu și-a exprimat/motivat opinia față de punctul de vedere pe care și l-a exprimat,

contrar prevederilor art. 131 alin.(2) Cod procedură fiscală coroborat cu pct. 2 din cap. IV din Ordinul nr. 3710/2015.

Totodată, în opinia petentei, organele de inspecție fiscală s-au limitat doar la a invoca anumite articole din legislație, fără a argumenta neluarea în considerare a opiniei/tratamentului fiscal aplicat de petentă, nefiind respectate prevederile art. 6 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Raportat la art. 49 Cod procedură fiscală, solicită a se constata că actele administrative fiscale contestate au fost emise cu încălcarea prevederilor art. 11 alin.(I), art. 73 alin. (2), dar mai ales ale art. 131 alin.(2) Cod procedură fiscală, acestea fiind emise fără prezentarea motivelor de fapt pentru care se respinge ajustarea TVA colectată, dar mai ales în lipsa motivelor pentru care se resping argumentele prezentate de petentă în cadrul punctului de vedere, împrejurare ce impune anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, în lipsa motivării, petenta considerând că a suferit un prejudiciu ce nu poate fi reparat decât prin anularea actelor administrative fiscale contestate.

În susținerea afirmațiilor sale, petenta invocă jurisprudența CJUE, care este în sensul garantării dreptului la apărare cu toate aspectele ce decurg din acesta, respectiv: cauza C-349/07 Soprope, cauzele C-129/13 și C-130/13 Kamino și Datema, precum și jurisprudența instanței supreme Decizia nr. 1580/11.04.2008 a ICCJ, citând din cuprinsul acestora.

În lipsa motivării explicite a actului administrativ, petenta consideră că posibilitatea atacării în justiție a actului respectiv este iluzorie, întrucât nu se poate specula asupra motivelor care au determinat autoritatea fiscală să ia o anumită măsură lipsind de orice eficiență controlul actelor administrative fiscale contestate. Motivarea reprezintă o obligație generală, aplicabilă oricărui act administrativ, ea reprezintă o condiție de legalitate externă a actului, care face obiectul unei aprecieri *in concreto*, după natura acestuia și contextul adoptării sale, iar obiectivul său este prezentarea într-un mod clar și neechivoc a raționamentului instituției emitente a actului.

Concluzia petentei este că „în lipsa unei motivări din partea organelor de inspecție fiscală aduce un real prejudiciu Societății, o motivare corespunzătoare fiind un element esențial al inspecției fiscale și o puternică garanție a eliminării abuzurilor, arbitrariului și subiectivismului organelor de inspecție fiscală. **Mai mult, în lipsa unei motivări, este imposibil ca organul de soluționare a contestației să realizeze o analiză completă a legalității și temeiniciei aspectelor reținute de organele de inspecție fiscală, situație ce evident că prejudiciază Societatea.**”

La subcapitolul „II. Considerente specifice”, petenta își prezintă argumentele față de cele trei stări de fapt constatate de organele de inspecție fiscală, care au generat stabilirea în sarcina sa a TVA colectată suplimentară în sumă totală de ... lei, astfel:

1. În ceea ce privește *factura de stornare (TVA aferentă - ... lei) emisă în martie 2018 către clientul ... SRL*, petenta arată următoarele:



Petenta arată că a emis factura inițială în martie 2016, aceasta reprezentând în fapt penalizarea ... SRL, în calitate de furnizor, pentru nefurnizarea la timp a serviciilor contractate, fapt ce a determinat opriri ale producției sale, costuri cu transporturi speciale și astfel întâzieri în livrarea pieselor la timp către clienții petentei.

Ulterior, în august 2016, relația contractuală dintre petentă și ... SRL s-a încheiat, părțile declarând că nu mai există și nu mai au pretenții una față de alta.

Faptul că ... SRL a refuzat plata facturii pe motiv că nu există o relație comercială între cele două părți, a determinat-o pe petentă să procedeze la stornarea facturii, în martie 2018. Petenta subliniază că refuzul plății facturii a fost primit de la ... SRL și în scris în data de 22.01.2019, dovadă pusă la dispoziția echipei de inspecție fiscală.

Cu toate acestea, din perspectiva TVA, petenta consideră corectă anularea TVA colectată inițial de Societate în sumă de ... lei, în primul rând, pentru că, fiind vorba despre o penalizare pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale, factura emisă inițial nu trebuia să fie subiect de TVA, întrucât astfel de penalizări sunt excluse din baza de impozitare (așa cum prevede art. 286 alin. 4 lit.b) din Codul fiscal).

Astfel, deoarece în opinia sa, petenta nu avea obligația să colecteze TVA pentru suma respectivă, a procedat corect strict din perspectivă TVA, anulând taxa colectată inițial în suma de ... lei, soluția inspecției fiscale de a colecta o TVA suplimentară în cazul unei penalizări pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale, nefiind corectă și legală.

**2. În ceea ce privește facturile de stornare (TVA aferentă - ... lei) emise în martie 2018 către clientul ... , petenta precizează următoarele:**

Raportându-se la facturile de stornare petenta arată: „comanda clientului a fost efectuată către o altă companie din Grup, mai exact către X N și nu către Societate”, astfel petenta a emis în 27 mai 2016 eronat cele două facturi, impunându-se anularea acestora.

Petenta citează dispozițiile art. 287, art. 330 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, precizând că deoarece comanda nu a fost efectuată în atenția sa, ci în atenția altei companii din Grup, petenta a fost nevoită să emită facturi cu semnul minus în conformitate cu art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, emise în condițiile legii.

În concluzie, având în vedere că nu a avut loc nicio livrare de bunuri de la petentă către ... și astfel nicio ieșire din gestiunea sa a acestor bunuri care fac obiectul facturilor, stornarea/anularea facturilor era necesară pentru regularizarea situației – acesta fiind motivul pentru care petenta în mod justificat nu poate face dovada restituirii bunurilor sau intrării în gestiunea sa a acestora, având în vedere că „Societatea nu a efectuat niciodată aceste livrări, ci doar a emis în mod eronat niște facturi care au fost ulterior stornate”.

**3. În ceea ce privește TVA în sumă de ... lei aferentă unor facturi de vânzare echipamente stornate, petenta arată următoarele:**

Suma de ... lei este reprezentată de facturile emise către companiile din Grupul ... : ... , ... , ... (denumite în contestație "VW") - ... lei și ... - ... lei.

Petenta precizează că în ceea ce privește vânzarea de echipamente (Anexa nr. II - Extras din termenii și condițiile comerciale între părți și Procedura privind echipamentele) are agreeate proceduri. Conform condițiilor comerciale (punctul 11), emiterea facturii de către vânzătorul de echipamente se face abia după ce are loc confirmarea de acceptare a echipamentului de către VW.

În cazul analizat, petenta arată că a emis facturi anterior primirii confirmării de acceptare a echipamentului de către VW, fapt ce a impus stornarea facturilor inițiale și emiterea de noi facturi ulterioare confirmării de acceptare a echipamentului de către VW (așa cum prevede procedura agreeată între companii).

*În susținerea tratamentului din perspectiva TVA, petenta invocă următoarele articole din Codul fiscal:*

- art. 270 definește livrarea de bunuri ca fiind transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.
- art. 280 - faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, iar exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată. Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1). În cazul schimbării regimului de impozitare se procedează la regularizare pentru a se aplica regimul de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii pentru cazurile prevăzute la art. 282 alin. (2) lit. a), numai dacă factura este emisă pentru contravaloarea parțială a livrării de bunuri ori a prestării de servicii.
- art. 281 - faptul generator pentru livrări de bunuri intervine la data livrării bunurilor
- art. 282 - *exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. Prin excepție, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator (inclusiv și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora - conform pct. 25 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal).*
- art. 291 alin (4) - cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.
- art. 291 alin. (6) *în cazul schimbării cotei se va proceda la regularizare pentru a se aplica cota în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării*

*de servicii, pentru cazurile prevăzute la art. 282 alin. (2), precum și în situația prevăzută la alin. (5).*

Având în vedere aceste dispoziții legale, petenta consideră că a procedat corect prin stornarea facturilor emise inițial (facturi emise în perioada 2015-2018, perioada în care cota standard de TVA a suferit modificări: 24% / 20% / 19%) și emiterea altor facturi utilizând cota în vigoare la data livrării de bunuri (adică data la care a avut loc acceptarea echipamentului de către VW).

Petenta subliniază că, organele de inspecție fiscală nu contestă substanța tranzacțiilor, ci faptul că facturile storno emise de Societate nu conțin toate elementele prevăzute de legislație și nu au fost comunicate clienților, motive care sunt „doar de formă și nu de fond”.

Petenta arată că de altfel, se poate observa din documentele anexate la contestație (*Anexa nr. 12 -Facturi VW și ...*), că fiecare factură emisă cu semnul minus conține elementele prevăzute la art. 330 din Codul fiscal, și anume: elementele de identificare ale clientului, valorile cu semnul negativ, referire la factura inițială.

Suplimentar, petenta precizează că pe perioada controlului, a pus la dispoziția inspectorilor fiscali aceste seturi de documente ce cuprind: factura emisă inițial, stornarea facturii emise inițial și factura finală, însă aceștia nu le-au luat în considerare, limitându-se în a enumera articole din Codul fiscal, fără a aduce argumente clare să susțină abordarea acestora (respectiv respingerea facturilor stornate).

Mai mult decât atât, petenta consideră că abordarea echipei de inspecție fiscală, pe de o parte de a refuza recunoașterea facturilor de stornare (cu semnul minus) și pe de altă parte de a recunoaște facturile cu semnul plus emise ulterior acceptării echipamentelor, este total eronată, deoarece „are loc dublarea sumei colectate de către Societate pentru aceleași tranzacții.” Petenta arată că suma reprezentând TVA aferentă facturilor stornate respinse de către echipa de inspecție fiscală și pentru care au fost emise alte facturi cu semnul plus este de ... lei (*Anexa 13 - Situație facturi inițiale, stornate și reemise*).

În concluzie, în ceea ce privește TVA colectată suplimentar, petenta consideră că argumentele organelor de inspecție fiscală, respectiv:

- nerespectarea principiului prevalenței substanței asupra formei - organele de inspecție fiscală au pus accent pe aspect de formă în colectarea TVA suplimentară - abordare total eronată, așa cum reiese și din cazurile Curții Europene de Justiție
  - nemotivarea abordării în colectarea TVA suplimentare
  - neluarea în considerare a documentelor puse la dispoziție,
- sunt „nefonde și fără temei legal din motivele menționate mai sus.”.

**B. Petenta solicită admiterea contestației formulate împotriva:**

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /19.04.2019 în legătură cu suma de ... lei reprezentând dobânzi de întârziere aferente TVA și

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /19.04.2019

emise de AJFP Arad, în considerarea următoarelor motive:

Petenta precizează că a contestat Decizia de impunere nr. **F-AR .../31.01.2019**, respectiv obligația fiscală în sumă de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, fiind incident principiul general de drept accesorium sequitur principalem, neexistând, în opinia sa, obligația de a achita accesorii în condițiile în care obligația fiscală principală nu este datorată.

**II.** Prin Decizia de impunere F-AR .../31.01.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Inspekția Fiscală din cadrul AJFP Arad au fost stabilite obligații fiscale în sarcina X SRL ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspekție fiscală nr. F-AR .../31.01.2019 asupra perioadei 01.04.2017 – 30.09.2018 în cazul taxei pe valoarea adăugată, contestată parțial.

Urmare efectuării inspecției fiscale, organele de inspekție fiscală au constatat următoarele:

**În ceea ce privește TVA deductibilă:**

1. Din analiza evidenței financiar – contabile, organele de control au constatat că petenta a înregistrat în luna mai 2017 factura nr.... /04.05.2017 emisă de ... SRL, în sumă totală de ... ,62 lei, în legătură cu care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... ,79 lei, reprezentând plata integrală pentru lucrări interioare, lucrări exterioare la spațiul de expediție MFA2.

Organele de inspekție fiscală au constatat că petenta a realizat o investiție (șapatură mecanică pentru fundații, armatură fundații, turnare beton în pardoseli armate etc), reprezentând „Extindere producție Hala 2”, investiția fiind efectuată în spațiul aflat în proprietatea ... PFA, cu care petenta a încheiat un contract de închiriere, valabil de la data de 10.07.2014 până la data de 31.12.2021.

Urmare analizării contractului de închiriere, organele de inspekție fiscală au constatat că acesta nu conține clauze contractuale referitoare la efectuarea de investiții de către părți, mai mult contractul stipulând că „repararea și menținerea în stare de siguranță în exploatare și de funcționalitate a imobilului și a spațiului, a structurii de rezistență a clădirii, elementele de construcție exterioare ale clădirii (acoperiș, fațadă, împrejmuiri) etc...” este obligația locatorului și proprietarului art.5.2.2.1. lit.i din contract, motiv pentru care s-a solicitat notă explicativă reprezentantului petentei; răspunsul acestuia făcând trimitere la pct. 5.2.1. c) din cele două contracte de închiriere încheiate între X SRL și ... Persoana Fizică Autorizată, ... (locatar), ... , ... SRL (proprietar).

Organele de inspecție fiscală au precizat că petenta nu a prezentat în timpul inspecției fiscale alte documente din care să rezulte necesitatea și obligația efectuării investiției de către X SRL, în calitate sa de locatar, în condițiile în care aceste lucrări sunt în sarcina proprietarului conform contractului de închiriere.

Din analiza procesului verbal de punere în funcțiune, organele de control au constatat că acesta este semnat doar de directorul general al petentei, dl.... , și nu de o comisie de recepție.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au respins petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA, nefiind îndeplinite cele două condiții cumulative: achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale impozabile și să aibă la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

**2.** Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în evidența sa financiar contabilă facturi emise de la ... SRL reprezentând cheltuieli cu servicii de ... t in sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, pentru care nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că serviciile reprezentând ... tarea situațiilor financiare impuse de regulamentele juridice relevante din România pentru perioadele încheiate la 31.03.2017- an financiar 2016, respectiv 31.03.2018 - an financiar 2017, au fost prestate conform contractului nr.... /03.11.2016, conform actului adițional nr. 1/05.05.2017 și a contractului nr. ... /17.10.2017.

Pe cale de consecință organele de control au stabilit că petenta nu are drept de deducere pentru suma de ... lei, nefiind respectate prevederile art. 25, alin.(1), coroborat cu art.297 alin(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.67 (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

**3.** Din analiza evidenței financiar contabile a petentei, organele de control au constatat că petenta a înregistrat facturi emise de firme ... SRL în sumă totală de ... lei pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, fără a prezenta documente justificative cu privire la serviciile prestate, altele decât serviciile de mentenanță facturate lunar conform contractului de prestări servicii încheiat.

Astfel, în considerarea faptului că pentru serviciile în cauză (efectuate în plus față de mentenanța facturată lunar) petenta X SRL nu justificat faptul că au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile, neprezentând documente din care să rezulte efectuarea efectivă a acestor servicii (raport de lucrări), situație în care s-a făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 25, alin.(1), coroborat 297 alin(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru suma de ... lei fiind refuzat petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA.

**În ceea ce privește TVA colectată:**

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna martie 2018 petenta a înregistrat în evidența financiar contabilă factura nr.../08.03.2018 baza impozabilă în suma de minus ... lei, din care TVA colectată în sumă de minus ... lei, emisă către ... SRL, factură pe care partenerul petentei nu a declarat-o în declarația D394.

În urma verificării conținutului economic al documentelor de evidență tehnico-operativa și contabilă raportat la neconcordanțele din declarația 394 s-a constatat faptul ca diferența provine din stornarea facturii nr. ... /31.03.2016, reprezentând opriri linii clienți, transporturi speciale proiecte, asistență tehnică Germania, întreruperi prese VSRO cu scule necorespunzatoare, penalități pentru neefectuarea aprobării pieselor la client la timp de către petentă, aceasta neputând face dovada comunicării acesteia către ... SRL, în conformitate cu prevederile art.287 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.32(1) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor pct. 446 din OMFP nr.1802/2014 în ce privește înregistrarea în contabilitate a veniturilor din prestări servicii, factura nr... /31.03.2016 a fost emisă către ... SRL ca urmare a prestării serviciilor mai sus precizate, respectiv a suportării unor costuri suplimentare (transporturi, asistență tehnică) servicii care cădeau în sarcina prestatorului care nu și-a onorat la timp obligațiile contractuale.

Organele de control analizând procesul verbal încheiat între cele două firme la data de 12.08.2016, anexat adresei nr.../22.01.2019 primite de petentă de la ... SRL (anexa nr.27 la RIF), au constatat că nu conține precizări cu privire la refuzul primirii facturii nr... /31.03.2016 care a stat la baza stornării efectuate, existând doar precizări cu privire la încetarea relațiilor contractuale dintre cele două firme.

În considerarea celor constatate, organele de control au stabilit că stornarea sumei de minus ... lei din TVA colectat aferent lunii martie 2018 nu se justifică, suma de ... lei fiind TVA colectată suplimentar.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna martie 2018 petenta a înregistrat facturile nr. .../27.05.2016 și nr. .../ 27.05.2016 în sumă de minus .... lei, din care TVA colectată în sumă de minus ... lei emise către ... , facturi pe care partenerul petentei nu le-a declarat în declarația D394.

Urmare verificării conținutului economic al documentelor de evidență tehnico-operativă și contabilă (anexa nr.28 la RIF) și a neconcordanțelor din declarația 394, organele de control au constatat faptul că diferența provine din stornarea facturii nr.../08.03.2018 în sumă totală de .... lei, din care TVA în sumă de 120.387 lei, respectiv factura nr. ..../08.03.2018, în sumă totală de ..... lei din care TVA în sumă de .... lei, reprezentând achiziție bunuri (scule), petenta nefăcând dovada comunicării acestora către ... , în conformitate cu prevederile art.287 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.32(1) din

Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor pct. 440 din OMFP nr.1802/2014 în ce privește înregistrarea în contabilitate a veniturilor din livrări de bunuri, facturile nr...../08.03.2018 și nr. .... /08.03.2018 au fost emise către ... ca urmare a achiziției de bunuri, petenta nefăcând dovada restituirii acestor bunuri și intrarea acestora în gestiunea sa.

În consecință, organele de de inspecție fiscală au stabilit că stornarea sumei de minus ... lei din TVA colectată aferentă lunii martie 2018 nu se justifică, suma de ... lei fiind TVA colectată suplimentar.

**3.** Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în deconturile de TVA (cod D300) aferente perioadei ce a făcut obiectul inspecției fiscale, stornări de facturi emise către parteneri, cu o bază impozabilă în sumă totală de ..... lei, din care TVA în sumă totală de ... lei. În urma analizării acestor documente, organele de control au constatat că facturile stornate către diverși clienți nu conțin toate elementele prevăzute de art.330 din Legea nr. 227/2015 cu completările și modificările ulterioare, nefăcându-se referire la facturile emise inițial care sunt stornate, respectiv nu sunt comunicate clienților sau cuprind înscrierea sumelor fără semnul „minus”, nefiind în fapt stornate.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că stornarea sumei de minus ... lei din TVA colectată aferentă perioadei 01.04.2017-30.09.2018 nu se justifică, suma de ... lei fiind TVA colectată suplimentar.

Ulterior emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR .../31.01.2019, organele de administrare fiscală, în considerarea principiului general de drept *accessorium sequitur principale*, au fost emise Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /19.04.2019 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /19.04.2019, ambele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad.

**III.** Societatea X SRL cu sediul în str. .... , nr. .... , municipiul Arad, jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/.../2006, are cod unic de înregistrare .... și are ca obiect principal de activitate „.....”, Cod CAEN .....

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

**În ceea ce privește Decizia de impunere nr. F-AR .../31.01.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice**

emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, se rețin următoarele:

## A. Referitor la TVA DEDUCTIBILĂ

**1. Referitor la suma de ... ,79 lei reprezentând TVA pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere, aferentă unor servicii de lucrări interioare/exterioare la spațiul MFA2, efectuate de ... SRL, cauza supusă soluționării este dacă petenta are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii în condițiile în care acestea au fost efectuate asupra unor bunuri închiriate, petenta nedeținând dreptul de proprietate asupra halei edificată.**

În fapt, petenta a înregistrat în luna mai 2017 factura nr.... /04.05.2017 emisă de ... SRL, în sumă totală de ... ,62 lei, în legătură cu care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... ,79 lei, reprezentând plata integrală pentru lucrări interioare, lucrări exterioare la spațiul de expediție MFA2.

Astfel, petenta a realizat o investiție (sapatură mecanică pentru fundații, armatură fundații, turnare beton în pardoseli armate etc), reprezentând „Extindere producție Hala 2”, investiția fiind efectuată în spațiul aflat în proprietatea ... PFA, cu care petenta a încheiat un contract de închiriere, valabil de la data de 10.07.2014 până la data de 31.12.2021.

În drept, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 297

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*(...)*

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

*a) operațiuni taxabile;*

*ART. 299*

*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 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 pct. 67 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

*„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.”*

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*„ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.  
(...)*

*ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(...)*

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”*

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că detinerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în cauza, 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 serviciile achiziționate pe baza de factură sunt destinate utilizării în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA 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.

Prin urmare, se reține că 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 TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv a susținerilor părților, se rețin următoarele:

► la data data de **10.07.2014** a intrat în vigoare **contractul de închiriere** privind imobilul din Arad, str. .... , nr. .... , jud. Arad, încheiat între:

- ... „... ” Persoană Fizică Autorizată și ... , în calitate de *locator*

- ... și Societatea ... SRL, în calitate de *proprietar* și

- ... ROMANIA SRL, în calitate de *locatar*,

până la data de 31.12.2021, având ca obiect bunurile imobile asupra cărora locatorii au un drept de folosință gratuită, denumite „Spațiul sau Hala nr. 1, Hala nr. 2 și Hala nr. 3 (care urmează a fi edificată)”, detaliate în contract, precum și suprafețele comune aferente;

- conform contractului, rezultă că locatorii și proprietarii au declarat că „au deplinul drept de a construi o hală industrială cum urmează a fi edificată Hala nr. 3, atât direct cât și prin intermediul unui antreprenor agreeat cu Locatarul”;

► la data data de **01.01.2015** intrat în vigoare **contractul de închiriere** privind imobilul din Arad, str. .... , nr. .... , jud. Arad, încheiat între același părți enumerate la contractul precedent, până la data de 31.12.2021, având ca obiect „obligația Locatorului și și dreptul Locatarului de a i se transmite și respectiv de a primi dreptul de folosință exclusivă a construcțiilor indicate în Contract, cu dreptul e folosință comună asupra

suprafețelor comune închiriatem aferente celor două hale industriale – Hala numărul 4 și Hala numărul 5, așa cum sunt ele definite în Preambul”.

► la data 15.10.2014 a fost încheiat un contract de închiriere având ca părți contractante, următorii:

- ... P. ... PFA, reprezentantă de ... , în calitate de proprietar-locator și ... -... „... ” PFA, în calitate de locator, având ca obiect: închirierea spațiului în suprafață de ... mp, situat în Arad, str. .... nr. .... , jud. Arad, înscris în CF ... Arad, având nr. Cad. Și nr. Top. ... , compus din platformă betonată cu spațiu de producție.

Durata contractului este de 7 ani, începând cu data de 01.11.2014 până la data de 01.11.2021.

Din analiza clauzelor contractuale ale primelor două contracte de închiriere, în care locatorul este petenta, rezultă următoarele:

La cap. 5 „Obligațiile părților”, subcap. 5.1. „Obligațiile Locatarului” la lit. (h) și (i) părțile au convenit că:

**„(h) Locatarul este obligat să efectueze toate lucrările de întreținere și reparațiile curente conform prevederilor legale în vigoare (respectiv reparațiile locative), necesare Spațiului închiriat (cu excepția reparațiilor capitale și a oricăror alte reparații care, conform legii, cad în sarcina Locatorului), fără a solicita pentru aceasta diminuarea cuantumului Chiriei sau despăgubiri de la Locator, cu condiția ca aceste lucrări să nu fie necesare datorită unor vicii aparente sau ascunse ale Spațiului;**

**(i) Locatarul se obligă să înapoieze Spațiul închiriat în starea în care a fost preluat la Data Predării Spațiului conform procesului verbal de predare primire, mai puțin uzura normală. La momentul predării spațiului de către Locatar Locatorului se va încheia un proces verbal de predare primire;”**

De asemenea, la cap. 5 „Obligațiile părților”, subcap. 5.2. „Obligațiile Locatorilor și a Proprietarilor” părțile au convenit că:

**„(c) Locatorul se obligă să permită Locatarului să amenajeze și să partajeze fără nicio restricție Spațiul și să desfășoare orice fel de lucrări în cadrul Spațiului în vederea desfășurării obiectului de activitate pe care îl are Locatarul, inclusiv astfel cum impun normele legale în vigoare la data semnării Contractului precum și pe întreaga perioadă în care acest Contract își va produce efectele, sub rezerva, că aceste modificări nu vor afecta structura de rezistență a construcției și a predării Spațiului la încetarea Contractului în starea inițială care se regăsește descrisă în procesul verbal de predare primire, exceptând uzura normală a Spațiului;**

**(j) Locatorul se obligă să efectueze toate reparațiile necesare ale Spațiului, cu excepția reparațiilor locative, care urmează să fie efectuate de Locatar în conformitate cu prevederile legale în vigoare. (...)**

În afara contractelor de închiriere mai sus prezentate, la dosarul cauzei nu se regăsește vreun contract/convenție care să reglementeze în mod expres situația juridică viitoare a investiției efectuate de petentă, în calitatea sa de locatar, părțile prevalându-se de clauzele contractuale din contractele de închiriere, respectiv organele de inspecție fiscală de art.5.1. lit. h) și lit.i), iar petenta de art.5.2.1. c), mai sus citate.

Petenta, cu ocazia susținerii orale a contestației din 25.07.2019, a precizat faptul că „particularitatea acestei situații constată în faptul că petenta nu este proprietar al locației în care își desfășoară activitatea economică, spațiul fiind închiriat (...) lucrările efectuate se circumscriu clauzelor contractuale – conform art. 5.2.1. c.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că investiția realizată de petentă a reprezentat „Extindere producție Hala 2”, lucrările efectuate de firma ... SRL (aceeași firmă cu care Locatorii/Proprietarii au edificat Hala 3 care a făcut obiectul primului contract de închiriere, fila 8) constând în principal în sapatură mecanică pentru fundații, armatură fundații, turnare beton în pardoseli armate etc., investiția fiind efectuată în spațiul aflat în proprietatea ... PFA, cu care petenta a încheiat contracte de închiriere, valabile până la data de 31.12.2021.

Având în vedere prevederile art. 1169 din Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*„ART. 1.169 - Libertatea de a contracta*

*Părțile sunt libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora, în limitele impuse de lege, de ordinea publică și de bunele moravuri.”*

coroborate cu cele ale art. 1270 din aceeași normă legală, respectiv:

*„ART. 1.270 - Forța obligatorie*

*(1) Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.*

*(2) Contractul se modifică sau încetează numai prin acordul părților ori din cauze autorizate de lege.”*

rezultă că, de regulă, conținutul contractului este cel stabilit de părți, în exercitarea libertății contractuale – principiu de care se prevalează și petenta în argumentația prezentată.

Totuși, se impune a sublinia faptul că în pofida faptului că legiuitorul a lăsat la latitudinea părților încheierea contractelor, acestea având libertatea de a încheia orice contracte, respectiv de a determina conținutul acestora, a impus condiția ca încheierea contractelor să fie „*în limitele impuse de lege*”.

Contractul de locațiune este reglementat la cap. V din Codul civil, respectiv art. 1777 și următoarele, care reprezintă *dreptul comun* în materie.

Analizând dispozițiile legale din Codul civil, rezultă că legiuitorul a avut în vedere drepturile și obligațiile locatorului / locatarului, reglementând în mod special sarcina reparațiilor imobilului ce face obiectul contractului de închiriere, astfel:

*„ART. 1.786 - Obligațiile principale ale locatorului*

*Locatorul este ținut, chiar fără vreo stipulație expresă:*

- a) să predea locatarului bunul dat în locațiune;*
- b) să mențină bunul în stare corespunzătoare de folosință pe toată durata locațiunii;*
- c) să asigure locatarului liniștită și utila folosință a bunului pe tot timpul locațiunii.*

**ART. 1.788 - Sarcina reparațiilor**

*(1) Locatorul este obligat să efectueze toate reparațiile care sunt necesare pentru a menține bunul în stare corespunzătoare de întrebuințare pe toată durata locațiunii, conform destinației stabilite potrivit art. 1.799.*

*(2) Sunt în sarcina locatarului reparațiile locative, a căror necesitate rezultă din folosința obișnuită a bunului.*

*(3) Dacă, după încheierea contractului, se ivește nevoia unor reparații care sunt în sarcina locatorului, iar acesta din urmă, deși încunoștințat, nu începe să ia de îndată măsurile necesare, reparațiile pot fi făcute de locatar. În acest caz, locatorul este dator să plătească, în afara sumelor avansate de locatar, dobânzi socotite de la data efectuării cheltuielilor.*

*(4) În caz de urgență, locatarul îl poate înștiința pe locator și după începerea reparațiilor, dobânzile la sumele avansate neputând curge decât de la data înștiințării.*

**Obligațiile locatarului - ART. 1.796 - Obligațiile principale**

*Locatarul are următoarele obligații principale:*

- a) să ia în primire bunul dat în locațiune;*
- b) să plătească chiria în cuantumul și la termenul stabilite prin contract;*
- c) să folosească bunul cu prudență și diligență;*
- d) să restituie bunul la încetarea, din orice cauză, a contractului de locațiune.*

**ART. 1.799 - Obligațiile privind folosirea bunului**

*Locatarul este obligat să folosească bunul luat în locațiune cu prudență și diligență, potrivit destinației stabilite prin contract sau, în lipsă, potrivit celei prezumate după anumite împrejurări, cum ar fi natura bunului, destinația sa anterioară ori cea potrivit căreia locatarul îl folosește.*

**ART. 1.802 - Reparațiile locative**

*În lipsă de stipulație contrară, reparațiile de întreținere curentă sunt în sarcina locatarului.*

**ART. 1.823 - Îmbunătățirile făcute de locatar**

*(1) Locatorul are dreptul de a păstra lucrările adăugate și autonome efectuate asupra bunului pe durata locațiunii și nu poate fi obligat la despăgubiri decât dacă locatarul a efectuat lucrările cu acordul prealabil al locatorului.*

(2) *Dacă lucrările au fost efectuate fără acordul prealabil al locatorului, acesta poate alege să ceară locatarului aducerea bunului în starea inițială, precum și plata de despăgubiri pentru orice pagubă ar fi cauzată bunului de către locatar.*

(3) ***În cazul în care nu a avut acordul prealabil al locatorului, locatarul nu poate invoca, în niciun caz, dreptul de retenție.***

Conform contractelor de închiriere, petenta a dobândit un drept de „folosință exclusivă” asupra imobilelor ce fac obiectul acestora, conform contractelor de închiriere.

Din dispozițiile legale reglementate pentru contractele de locațiune de Codul civil ca și cadru general, facem trimitere la art. 1823, mai sus citat, care dispune în legătură cu posibilitatea ca locatarul să aducă îmbunătățiri bunului închiriat, norma legală stipulând că locatorul are dreptul de a păstra lucrările adăugate și autonome efectuate de locatar asupra bunului pe durata locațiunii și mai mult locatorul nu poate fi obligat la plata despăgubirilor decât dacă locatarul a efectuat lucrările cu acordul prealabil al locatorului.

Or, petenta nu a prezentat vreun document de natura mijloacelor de probă din care să rezulte situația juridică viitoare a investiției pe care a efectuat-o pe un spațiu pe care nu are drept de proprietate, în lipsa acordului prealabil al locatorului, petenta neputând invoca vreun drept de retenție a bunului.

Referitor la afirmațiile petentei conform căreia extinderea de spațiu poate fi constatată faptic, din analiza Raportului de inspecție fiscală nerezultând că organele de inspecție fiscală au stabilit că investiția este nereală, argumentele acestora vizând strict clauzele contractuale din contractele de închiriere.

În ceea ce privește argumentul petentei conform căruia investiția este efectuată în baza clauzei înscrisă în contractele de închiriere la pct. **5.2. „Obligațiile Locatorilor și a Proprietarilor”** lit. c) în care se stipulează că **„Locatorul se obligă să permită Locatarului să amenajeze și să partajeze fără nicio restricție Spațiul și să desfășoare orice fel de lucrări în cadrul Spațiului în vederea desfășurării obiectului de activitate pe care îl are Locatarul”**, învederăm petentei că această clauză nu este suficientă în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA, activitățile de amenajare și partajare a spațiului nefiind sinonime cu activitatea de construire (extinderea unei construcții intrând în sfera construirii, necesitând aceleași documente ca și în cazul unei construiri de sine stătătoare), această clauză neconferindu-i în mod expres petentei dreptul de construire pe terenul închiriat, petenta neprezentând vreun document de natura mijloacelor de probă din care să rezulte situația juridică viitoare a imobilului, în condițiile în care proprietarul este cele care dobândește un plus de valoare a construcției.

Într-adevăr petenta utilizează construcția în cauză pe perioada derulării contractelor de închiriere, respectiv până în 31.12.2021, însă

petenta și-a asumat investiția în lipsa unui acord cu proprietarii, beneficiul investiției nefiind în totalitate al său, în condițiile în care Codul civil stipulează expres că proprietarul imobilului este cel care devine proprietarul lucrării, sens în care facem trimitere și la dispozițiile art. 577 și următoarele din Codul civil.

În ceea ce privește principiul libertății de gestiune al agentului economic pe care petenta îl invocă în cuprinsul contestației, învederăm petentei Decizia nr. **1194/13 aprilie 2016** a instanței supreme care referitor la principiul invocat de petentă a dispus:

*„Cât privește principiul libertății de gestiune a activității economice, acesta nu a fost contestat nici de organele fiscale și nici de curtea de apel. Este evident că **operatorul economic este liber să angajeze orice tip de cheltuială, chiar voluptuarie sau inutilă, însă, în măsura în care are pretenția să i se recunoască un caracter deductibil la calculul profitului imposabil, trebuie să se supună rigorilor legii fiscale. În același sens este, de altfel, întreaga jurisprudență a acestei instanțe** (e.g. Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ și fiscal, nr. 974/2014).”*

ori în condițiile în care petenta nu a respectat – așa cum rezultă din cele ce preced – normele legale fiscale, clauzele conținute de contractele de închiriere nu sunt în măsură să conducă implicit la recunoașterea unor facilități fiscale.

În consecință, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă investiției efectuate asupra unor bunuri închiriate, în condițiile în care achizițiile nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**.

**2. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA aferentă unor servicii de ... t achiziționate de la ... SRL, cauza supusă soluționării este dacă petenta are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii în condițiile în care în etapa de soluționare a contestației a depus mijloace de probă noi, analizate de organele de inspecție fiscală, care modifică starea de fapt fiscală constatată inițial.**

În fapt, petenta a înregistrat în evidența financiar contabilă facturi emise de ... SRL reprezentând cheltuieli cu servicii de ... t în sumă totală de ... lei, din care TVA în suma de ... lei pentru care și-a exercitat dreptul de deducere.

Organele de inspecție fiscală, în lipsa unor documente justificative din care să rezulte că serviciile reprezentând ... tarea situațiilor financiare impuse de regulamentele juridice relevante din România pentru perioadele încheiate la 31.03.2017- an financiar 2016, respectiv 31.03.2018 - an financiar 2017, au fost prestate conform contractului nr.... / 03.11.2016, conform actului adițional nr. 1/ 05.05.2017 și a contractului nr. ... /17.10.2017, au respins acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă.

Petenta a depus, atașat contestației formulate, și raportul de ... t referitor la ... tarea situațiilor financiare încheiat la data de 31.03.2017.

Ulterior prin adresa fn/22.05.2019, înregistrată la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad sub nr. 1910/04.06.2019, petenta a precizat că „în completarea punctului 3.2 din contestația depusă în data de 29 martie 2019, înregistrată sub nr. .... , vă transmitem raportul de ... t emis de către ... SRL, precum și cu dovada depunerii situațiilor financiare la 31.03.2018.”

Inspecția Fiscală cu adresa nr. ARG\_AIF 2005/11.06.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR 18415/20.06.2019, a transmis documentația depusă de petentă împreună cu punctul său de vedere, arătând că „în anexă există doar situațiile financiare (...) fără să existe atașat raportul de ... t întocmit de ... SRL”.

Ulterior susținerii orale din data de 25.07.2019, cu adresa nr. ... /09.08.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /12.03.2019, petenta a depus în completarea contestației Raportul ... torului independent și situațiile financiare pentru exercițiile financiare încheiate la 31.03.2017 și 31.03.2018, care au fost transmise Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Arad cu adresa nr. .... /30.08.2019, în considerarea dispozițiilor art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală.

Inspecția Fiscală a răspuns solicitării cu adresa nr. ARG\_AIF ... /18.09.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /30.09.2019, analizând exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă totală de ... lei prin prisma documentației depuse de petentă.

În drept, pe lângă dispozițiile aplicabile exercitării dreptului de deducere a TVA, citate la punctul anterior, în cauză sunt aplicabile dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 113

*Obiectul inspecției fiscale*

*(1) Inspecția 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.*

*ART. 276*

*Soluționarea contestației*

*(...)*

*(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.”*

Deși în timpul inspecției fiscale petenta nu a prezentat Rapoartele ... torului independent și situațiile financiare pentru exercițiile financiare încheiate la 31.03.2017 și 31.03.2018, în procedura de soluționare a contestației petenta a depus documentele justificative în cauză.

Acestea au fost verificate de organele de inspecției fiscale în conformitate cu dispozițiile art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală, din verificările efectuate rezultând că îndeplinesc condițiile stabilite de legislația fiscală pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în conformitate cu dispozițiile art. 297 alin. 4 lit. a și art. 299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art. 113 și art. 279 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere contestația se va **admite**, în mod corect și legal petenta exercitându-și dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de ... t achiziționate de la firme ... SR.

**3. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA aferentă unor servicii de construire rețea internet prestate de către societatea ... SRL, cauza supusă soluționării este dacă petenta are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă posibilitatea unei alte stări de fapt.**

În fapt, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscris în facturile emise de firma ... SRL pentru două facturi, astfel:

- factura nr. ... /16.05.2017, baza de impozitare în suma de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei;

- factura nr. ... /21.04.2017, baza de impozitare în suma de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei (poziția 4 din factură).

Organele de inspecție fiscală au respins petentei dreptul de exercitare a TVA în sumă totală de ... lei deoarece nu au fost prezentate documente justificative cu privire la serviciile prestate, altele decât serviciile de mentenanță facturate lunar conform contractului de prestări servicii încheiat cu ... SRL.

În drept, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 297

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*(...)*

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

*a) operațiuni taxabile;*

ART. 299

*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 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 pct. 67 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„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.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost

prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că detinerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în cauza, 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 serviciile achiziționate pe baza de factură sunt destinate utilizării în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA 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.

Prin urmare, se reține că 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 TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei raportat la susținerile părților, se constată următoarele:

Petenta, în calitate de beneficiar a încheiat cu firma ... SRL, în calitate de furnizor, contractul de prestări servicii de mentenanță nr. ... /24.11.2015 având ca obiect:

*„executarea de service echipamentele periferice aflate în dotarea în conformitate cu specificația din anexa 1 la prezentul contract. Prin operațiuni de service se înțelege diagnosticarea defectelor, depanarea și repararea subansamblelor, întreținere preventivă, asistență tehnică și alte operațiuni similare.”*,

durata contractului fiind de 1 an de la data semnării cu posibilitatea de prelungire a acestuia prin act adițional, la dosarul cauzei nefiind depus vreun act adițional, respectiv nefăcându-se vorbire de existența vreunui act adițional care să-și producă efectele ulterior expirării contractului nr. ... /24.11.2015 (începând cu data de 25.11.2016).

Organele de inspecție fiscală au acceptat dreptul de deducere a TVA pentru serviciile de mentenanță efectuate în baza contractului nr. ... /24.11.2015, însă bazat pe faptul că obiectul acestuia nu include și serviciul de construire a rețelei de internet, nu au acordat petentei dreptul de

deducere a TVA în sumă de ... lei reprezentând TVA aferentă unor servicii de construire rețea internet prestate de către societatea ... SRL.

În legătură cu acest capăt de cerere, în situația în care din analiza susținerilor petentei rezultă că aceasta se prevalează de existența unor raporturi contractuale rezultate dintr-o comandă urmată de executare (legislația fiscală uzând de această noțiune în cazul justificării scutirii de TVA, respectiv OMFP 103/2016 care la art. 1 alin. 3 lit. a) precizează că „*prin contract se înțelege și comanda, urmată de executarea acesteia*”, în timp ce în jurisprudența constantă a ÎCCJ, aceasta s-a raportat în decursul timpului la contracte încheiate în formă simplificată, comandă urmată de executare, a se vedea Deciziile nr. 116/2014, nr. 3814/2014, nr. 1459/2018), legiuitorul condiționând acordarea dreptului de deducere a 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, DGRFP Timișoara în considerarea dispozițiilor art. 297 și art. 299 din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare raportat la art. 319 alin. (20) din aceeași normă legală și raportat la jurisprudența constantă a CJUE prin prisma principiului neutralității taxei, cu **adresa nr. .... /30.08.2019**, a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Arad, să precizeze dacă există cerințe prevăzute de legea fiscală pe care petenta nu le îndeplinește, situație în care s-ar justifica neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de construire rețea internet.

Inspecția Fiscală a răspuns cu adresa nr. ARG\_AIF ... /18.09.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /30.09.2019, în care raportându-se la normele legale indicate și în cuprinsul actului administrativ contestat, a precizat următoarele:

*„Așa cum arată și petenta, a fost acceptat dreptul de deducere a TVA pentru serviciile de mentenanță, în baza contractului nr. ... /24.11.2015 - Contract prestări servicii mentenanță, contract care nu include și construirea rețelei de internet. Petenta susține ca serviciile de construire rețea internet în halele de producție nu sunt acoperite de contractul prezentat anterior, ci sunt prestate/facturate în baza unor comenzi, care nu au fost prezentate nici la data efectuării inspecției fiscale și nici la prezenta contestație echipei de inspecție fiscală, respectiv adresa de completare a contestației nr. .... /30.08.2019, nefiind prezentate în timpul desfășurării inspecției fiscale alte documente din care să rezulte efectuarea acestei investiții în scopul desfășurării operațiunilor taxabile ale societății.*

*Mai mult decât atât, arătam faptul că, la factura nr. ... /21.04.2017 este înscrisă la poziția 4 baza impozabilă în suma de ... lei, respectiv TVA în suma de ... lei, iar în procesul verbal de finalizare a lucrării referitor la factura ... /21.04.2017, anexat la contestație și neprezentat în timpul desfășurării inspecției fiscale sunt înscrise următoarele: "costul materialelor și anume a cablului optic în lungime de 200 de metri a fost ca și preț unitar*

de 25.000 lei la care s-a adăugat valoarea manoperei", fără a fi înscrisă valoarea acesteia, iar în devizul de lucrări se specifica „construire rețea”, cu toate ca petenta susține ca este construire/ trasare de rețea, astfel ca petenta se contrazice în afirmații”.

Raportându-ne la argumentația dezvoltată în cuprinsul contestației, concluzia petentei este în sensul în care raporturi comerciale dintre aceasta și furnizorul său, firma ... SRL sunt în fapt raporturi în formă simplificată cu toate efectele care decurg din acestea.

Învedereăm că ÎCCJ, în mod constant, în hotărârile pronunțate a statuat că:

- „Potrivit dispozițiilor C. civ. și C. fisc., factura este documentul care face dovada încheierii între părți a unui contract în formă nescrisă, raportul comercial dintre acestea luând naștere în forma simplificată a comenzii urmată de executare.” - **Decizia nr. .../2018**

- „În jurisprudența CJUE s-a statuat în mod constant că principiul neutralității TVA nu trebuie afectat prin respingerea dreptului de deducere ca urmare a neîndeplinirii unor condiții de formă, câtă vreme condițiile de fond, substanța dreptului de deducere există și respectă cerințele legale privind deductibilitatea TVA (cauza C-146/ 05 Albert Collee c. Finanzamt Limburg an de Lahn). ” - **Decizia nr. ..../2015**

În considerarea motivației petentei din contestația formulată, este necesar a se stabili dacă într-adevăr documentele justificative prezentate de petentă la contestația formulată sunt de natură a demonstra indubitabil faptul că materialele au fost încorporate în lucrarea reprezentând construire rețea, fiind evidentă stabilirea unei relații de cauzalitate dintre materiale/manoperă și lucrarea finală.

Astfel, la dosarul cauzei pe lângă fotocopiile celor două facturi, au fost depuse și următoarele documente:

- în legătură cu factura nr. ... /21.04.2017:

- adresa din 20.04.2017 furnizorului ... SRL către petentă cu precizarea „Deviz de lucrări reconstruire rețea LAN” care conține un tabel cu 21 poziții, care include materiale, respectiv contravaloare manoperă și reparație, care conține TVA în sumă totală de ... lei;

- Proces verbal de finalizare a lucrării referitor la factura ... din 21.04.2017, în care se precizează „Având în vedere finalizarea lucrării de trasare cablu MFA2 în toate halele de producție date la momentul actual în funcțiune, noi, SC ... SRL Arad am întocmit prezentul proces de predare primire al lucrării care este conform standardelor și dorinței departamentului IT reprezentant de domnul ... ..”

Costul materialelor și anume a cablului optic în lungime de 200 de metri a fost ca și preț unitar de .... lei la care s-a adăugat valoarea manoperei plus închirierea de la o terță firmă pe o perioadă de 10 zile a schelei modulare în valoare de ... lei.”

- Deviz de lucrări pentru factura ... din 21.04.2017 întocmit pentru 89 ore reprezentând „trasare cablu rețea forcam mfa2 în toată hala de producție” din 20.04.2017, semnat de ambele părți;

• în legătură cu factura nr. ... /2017 nu s-au depus în probațiune documente suplimentare.

Astfel, din conținutul documentelor depuse în probațiune, la care s-a făcut referire supra, rezultă așa cum afirmă petenta faptul că lucrarea reprezentând trasare cablu a fost confirmată de destinatarul acesteia, firma petentă.

În legătură cu inadverențele sesizate de Inspekția Fiscală prin adresa nr. ARG\_AIF ... /18.09.2019, învederăm că în cauză fiind vorba de TVA, analiza cauzei se face atât prin prisma legislației fiscale, cât și prin raportare la deciziile CJUE în care, instanța europeană pornind în stabilirea dreptului de deducere a TVA de la principiile generale ale TVA-ului.

Astfel, regula de bază în cazul TVA este că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA pe care o datorează TVA datorată sau achitată pentru bunurile și serviciile achiziționate, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA (a se vedea hotărârile pronunțate în cauzele Marks Pen C-18/13, pct. 23 și Bonik C-285/11, pct. 25).

În această privință Curtea a statuat în mod repetat că dreptul de deducere a TVA face parte integrantă în mecanismul TVA-ului și în principiu, nu poate fi limitat, relevant în acest sens fiind chiar principiul neutralității taxei.

Din cuprinsul RIF care a stat la baza deciziei de impunere contestată rezultă că motivul pentru care organele de inspekție fiscală au refuzat petentei exercitarea dreptului de deducere în legătură cu suma totală de ... lei reprezentând TVA aferentă unor servicii de construire rețea internet prestate de către societatea ... SRL este faptul că petenta „*nu a putut justifica faptul că aceste servicii (efectuate în plus fata de mentenanta facturata lunar) au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile, întrucât nu a prezentat documente din care sa rezulte efectuarea efectivă a acestor servicii (raport de lucrări)*”, cu alte cuvinte realitatea acestor servicii nefiind probată.

În legătură cu acest aspect arătam următoarele:

- în primul rând, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, persoana impozabilă trebuie să demonstreze respectarea condițiilor de fond și formă pe care trebuie să le întrunească facturile în cauză;

- în al doilea rând, din jurisprudența constantă națională și europeană, s-a cristalizat concluzia că și în cazul existenței unor neconcordanțe formale conținute de facturi (ele însele stând la baza acordării dreptului de deducere a TVA) se impune acordarea dreptului de deducere a TVA chiar și în lipsa îndeplinirii unor condiții formale ale facturii (de ex. Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rep., p. I-3457, punctul 63 - „În această privință, s-a hotărât deja că principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt

îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile”);

- în al treilea rând, dreptul de deducere nu poate fi refuzat doar pe baza existenței unor inadvertențe înscrise în documente justificative (altele decât facturi) – acestea putându-se încadra în categoria de „erori materiale”, respectiv: *construire și reconstruire*, cu atât mai mult cu cât, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, hala a fost construită ulterior încheierii contractelor de închiriere de către petentă sau inadvertența în legătură cu prețul unitar al cablului folosit, chestiuni care intră în sfera unor informații verificabile;

- în al patrulea rând, legislația fiscală obligă autoritatea fiscală la determinarea stării de fapt reale, organele de inspecție fiscală având la îndemână mijloacele necesare, cum ar fi de exemplu, inclusiv verificarea plății TVA colectat de furnizor, în acest caz.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul 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 desființa parțial** Decizia de impunere nr.F-AR .../31.01.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **F-AR .../31.01.2019** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând TVA aferentă unor servicii de construire rețea internet prestate de către societatea ... SRL, 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.

## **B. Referitor la TVA COLECTATĂ**

**1. În ceea ce privește suma de înscrisă în factura de stornare (TVA aferentă - ... lei) emisă în martie 2018 către clientul ... SRL, Cauza supusă soluționării este dacă petenta a procedat corect la diminuarea bazei impozabile, în condițiile în care petenta nu demonstrează cu documente că factura storno a fost acceptată de beneficiar având în vedere că petenta și-a diminuat baza de impozitare a TVA și implicit taxa pe valoarea adăugată.**

În fapt, în luna martie 2018 petenta a înregistrat factura nr.45/08.03.2018 baza impozabila în sumă de minus ... lei, din care TVA colectată în sumă de minus ... lei, emisă către ... SRL, factură pe care **partenerul nu o declară în declarația D394.**

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea conținutului economic al documentelor de evidență tehnico-operativă și contabilă, respectiv a neconcordanțelor din declarația 394, constatând că diferența provine din stornarea facturii nr.... /31.03.2016, reprezentând opriri linii clienți, transporturi speciale proiecte, asistenta tehnica Germania, întreruperi prese VSRO cu scule necorespunzatoare, penalități pentru neefectuarea aprobării pieselor la client la timp, de către petentă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu deține mijloace de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme că factura storno a fost acceptată de beneficiar - ... SRL , fiind astfel încălcate prevederile art.287 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.32(1) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor pct. 446 din OMFP nr. 1802/2014 în ce privește înregistrarea în contabilitate a veniturilor din prestări servicii, factura nr.... /31.03.2016 a fost emisă către ... SRL ca urmare a prestării serviciilor în cauză, respectiv a suportării unor costuri suplimentare (transporturi, asistență tehnică) ce cădeau astfel în sarcina prestatorului care nu și-a onorat la timp obligațiile contractuale.

Analizând procesul verbal încheiat între cele două firme partenere la data de 12.08.2016, anexat adresei nr..../22.01.2019 primită de petentă de la ... SRL - anexa nr.27 la RIF, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu conține precizări cu privire la refuzul primirii facturii nr.... /31.03.2016 care a stat la baza stornării efectuate, ci doar mențiuni cu privire la încetarea relațiilor contractuale dintre cele două societăți.



Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că stornarea sumei de minus ... lei din TVA colectat aferent lunii martie 2018 nu se justifică, suma de ... lei fiind TVA colectată suplimentar.

În drept, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 287 - Ajustarea bazei de impozitare**

*Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

a) *În cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;*

b) *În cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive/definitive și irevocabile, după caz, sau în urma unui arbitraj;*

c) *În cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 286 alin. (4) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;*

d) *În cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a intrării în faliment a beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data sentinței sau, după caz, a încheierii, prin care s-a decis intrarea în faliment, conform legislației privind insolvența. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv a celui în care s-a decis, prin sentință sau, după caz, prin încheiere, intrarea în faliment. În cazul în care intrarea în faliment a avut loc anterior datei de 1 ianuarie 2019 și nu a fost pronunțată hotărârea judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței până la această dată, ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie 2019. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform Codului de procedură fiscală. Prin efectuarea ajustării se redeschide rezerva verificării ulterioare pentru perioada fiscală în care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea care face obiectul ajustării. În cazul în care, ulterior ajustării bazei de impozitare, sunt încasate sume aferente creanțelor respective, se anulează corespunzător ajustarea efectuată, corespunzător sumelor încasate, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate.*

e) *În cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.*"

coroborat cu Normele Metodologice din 6 ianuarie 2016 de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„32. (1) În situațiile prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, rezultă că legiuitorul a prevăzut în mod expres situațiile în care se ajustează baza de impozitare, în oricare dintre situații existând obligativitatea de transmitere a facturii storno și beneficiarului.

În motivarea acestei interpretări facem trimitere la jurisprudența CJUE – obligatorie pentru instanța națională – în hotărârea pronunțată în cauza C-588/10, acesta, în mod similar, a statuat că:

*„O cerință care condiționează reducerea bazei de impozitare, astfel cum aceasta rezultă dintr-o factură inițială, de deținerea de către persoana impozabilă a confirmării de primire a unei facturi rectificative, remisă de clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile, intră în sfera noțiunii de condiție prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.*

*Principiile neutralității TVA-ului și proporționalității nu se opun, în principiu, unei asemenea cerințe. Cu toate acestea, în cazul în care se dovedește a fi imposibil sau excesiv de dificil ca persoanei impozabile, furnizor de bunuri sau servicii, să i se remită, într-un termen rezonabil, o asemenea confirmare de primire, nu i se poate refuza acesteia posibilitatea de a stabili, prin alte mijloace, în fața autorităților fiscale naționale, pe de o parte, că a dat dovadă de diligența necesară în împrejurările cauzei pentru a se asigura că respectivul client care a achiziționat bunurile sau serviciile deține factura rectificativă și că el a luat cunoștință despre aceasta și, pe de altă parte, că operațiunea în cauză a fost efectiv realizată în conformitate cu condițiile menționate în respectiva factură rectificativă. ”*

Fata de afirmațiile petentei cu privire la faptul că ... SRL a refuzat plata facturii inițiale pe motiv că nu există o relație comercială între cele două părți, astfel că petenta a procedat la stornarea facturii în martie 2018, fiind răspuns și în scris în data de 22.01.2019, se rețin următoarele:

În adresa nr.86/22.01.2019 primită de petentă de la ... SRL nu sunt prevăzute precizări cu privire la refuzul și motivele primirii facturii nr.... /31.03.2016, existând doar mențiuni cu privire la încetarea relațiilor contractuale dintre cele două firme partenere.

Stornarea facturii inițiale care cuprinde *refacturări de costuri și nu doar penalități*, așa cum în mod eronat pretinde petenta, nu se încadrează în prevederile art.287 „Ajustarea bazei de impozitare” din Legea nr.227/2015, întrucât renunțarea la contract s-a efectuat **după** ce aceste costuri suplimentare au fost facturate prestatorului de servicii ... SRL, în fapt aceste facturi nefiind transmise beneficiarului.

Astfel, raportându-ne la cronologia evenimentelor rezultă că factura inițială este emisă la data de **31.03.2016**, contractul fiind încheiat prin PV .../ **12.08.2016** (adresa nr. .... /22.01.2019, depusă de petentă la dosarul cauzei), iar factura de stornare este emisă la data de **08.03.2018**, în cauză devenind incident astfel principiul general de drept *tempus regit actum*.

De asemenea, deși petenta consideră că îi sunt aplicabile dispozițiile art.286 alin. 4 lit. b) Cod fiscal care prevăd:

„ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(...)

(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

(...)

b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate;”,

Învederăm că organele de inspecție fiscală au analizat componența facturii inițiale (oprirea liniei clienți, transporturi speciale proiecte, asistenta tehnică Germania, întreruperi prese VSRO cu scule necorespunzătoare, penalități pentru neefectuarea aprobării pieselor la client la timp) afirmațiile petentei fiind conforme parțial, așa cum rezultă din paragraful următor.

Astfel, factura inițială emisă la 31.03.2016 nu a cuprins doar penalități pentru neefectuarea aprobării pieselor la client la timp, ci și refacturări de costuri, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la reanalizarea stării de fapt fiscale în considerarea dispozițiilor art. 113 raportat la art. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală, stabilind că este justificată doar stornarea TVA în suma de .... lei (.... Euro x ..... lei x 20% =.... lei) reprezentând penalizări care nu intră în baza de impozitare conform art.286 alin.4) lit.b) din Codul fiscal, indicat în contestația formulată, motiv pentru care pentru suma de ..... lei, reprezentând TVA aferentă penalizărilor care nu intră în componența bazei de impozitare **contestația va fi admisă**.

De asemenea, deși atât în contestația formulată, cât și cu ocazia susținerii orale a contestației, petenta a făcut trimitere în mod expres la adresa nr. .... /22.01.2019, din care rezultă îndeplinirea condiției privind acceptarea

de către beneficiarul ... SRL a facturii storno, acesta nu este un motiv suficient pentru ajustarea TVA, nefiind singura condiție impusă de legiuitor; or, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced petenta nu a demonstrat emiterea facturii de stornare respectă dispozițiile lit. a și b ale art. 287 din Codul fiscal, în considerarea faptului că renunțarea la contract s-a efectuat **după** ce aceste costuri suplimentare au fost facturate prestatorului de servicii ... SRL, în fapt aceste facturi nefiind transmise beneficiarului.

Pe cale de consecință, pentru diferența de ... lei reprezentând TVA, **contestația va fi respinsă** în considerarea dispozițiilor art. 279 alin. 1) Cod procedură fiscală.

## **2., 3 Referitor la capetele de cerere privind.**

**2. suma înscrisă în facturile de stornare (TVA aferentă - ... lei) emise în martie 2018 către clientul ... ,**

**3 – TVA în sumă de ... lei aferentă unor facturi stornate de vânzare echipamente, cauza supusă soluționării este dacă petenta a procedat corect la diminuarea bazei impozabile, în condițiile în care documentele existente la dosarul cauzei nu probează necesitatea emiterii facturilor de stornare.**

**În fapt**, aferent capătului de cerere la **pct. 2**, se reține că în luna martie 2018 petenta a înregistrat facturile nr.... /27.05.2016 și nr. ..../27.05.2016 în sumă de minus ... lei, din care TVA colectată în suma de minus ... lei, emise către ... .

Organele de inspecție fiscală procedând la verificarea bazei de date ANAF au constatat că firma parteneră nu le-a declarat în declarația D394.

Astfel, în urma verificării conținutului economic al documentelor de evidență tehnico-operativă și contabilă (anexa nr.28 la RIF) și a neconcordanțelor din declarația 394 s-a constatat faptul ca diferența provine din stornarea facturii nr..../08.03.2018 în sumă totală de ..... lei, din care TVA în sumă de .... lei, respectiv factura nr.../08.03.2018, în sumă totală de ..... lei din care TVA în sumă de ..... lei, reprezentând bunuri (scule), de către petentă, aceasta neputând face dovada comunicării acestora către ... .

Aferent capătului de cerere la **pct. 3**, se reține că petenta a înregistrat în deconturile de TVA (cod D300) aferente perioadei supuse inspecției fiscale, stornări de facturi emise către parteneri, baza impozabila în suma totală de ..... lei, din care TVA în suma totala de ... lei.

Urmare analizării acestor documente de către organele de inspecție fiscală s-a constatat că facturile stornate în perioada verificată către diverși clienți nu conțin toate elementele prevăzute de art.330 din Legea nr. 227/2015 cu completările și modificările ulterioare, și anume: nu se face referire la facturile emise inițial care sunt stornate, respectiv nu sunt comunicate clienților sau cuprind înscrierea sumelor fără semnul minus nefiind în fapt stornate.

În drept, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 287 - Ajustarea bazei de impozitare**

*Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

a) *În cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;*

b) *În cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive/definitive și irevocabile, după caz, sau în urma unui arbitraj;*

c) *În cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 286 alin. (4) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;*

d) *În cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a intrării în faliment a beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data sentinței sau, după caz, a încheierii, prin care s-a decis intrarea în faliment, conform legislației privind insolvența. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv a celui în care s-a decis, prin sentință sau, după caz, prin încheiere, intrarea în faliment. În cazul în care intrarea în faliment a avut loc anterior datei de 1 ianuarie 2019 și nu a fost pronunțată hotărârea judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței până la această dată, ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie 2019. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform Codului de procedură fiscală. Prin efectuarea ajustării se redeschide rezerva verificării ulterioare pentru perioada fiscală în care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea care face obiectul ajustării. În cazul în care, ulterior ajustării bazei de impozitare, sunt încasate sume aferente creanțelor respective, se anulează corespunzător ajustarea efectuată, corespunzător sumelor încasate, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate.*

e) *În cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.”*

**ART. 330 - Corectarea facturilor**

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) În cazul în care factura nu a fost transmisă către beneficiar, aceasta se anulează și se emite o nouă factură;

b) În cazul în care factura a fost transmisă beneficiarului, fie se emite o nouă factură care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din factura inițială, numărul și data facturii corectate, valorile cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite o nouă factură conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite o factură cu valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, în care se înscriu numărul și data facturii corectate. Norme metodologice

(2) În situațiile prevăzute la art. 287 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi, cu valorile înscrise cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus sau fără mențiunea din care să rezulte că valorile respective sunt negative, dacă baza de impozitare se majorează, care se transmit și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 287 lit. d).

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 302 . Norme metodologice

(4) În cazul autofacturilor emise conform art. 319 alin. (3), (8) și (9) și art. 320 alin. (1) - (3), dacă persoana impozabilă emitentă constată că a înscris informații în mod eronat în respectivele autofacturi, fie va emite o nouă autofaktură care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din autofactura inițială, numărul și data autofacturii corectate, valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie va emite o nouă autofaktură conținând informațiile și valorile corecte și concomitent va emite o autofaktură cu valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, în care se înscriu numărul și data autofacturii corectate. În situația în care autofactura a

*fost emisă în mod eronat sau prin normele metodologice se prevede că în anumite situații se poate anula livrarea/prestarea către sine, persoana impozabilă emite o autofaktură cu valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, în care se înscriu numărul și data autofacturii anulate.”*

coroborat cu Normele Metodologice din 6 ianuarie 2016 de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„32. (1) În situațiile prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. **În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.”***

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că atât petenta, cât și organele de inspecție fiscală fac vorbire de stări de fapt fiscale diferite, situație care impune o analiză detaliată atât a evidenței financiar contabile, cât și a documentelor pe care petenta le consideră relevante, concluzia organelor de inspecție fiscală raportându-se printre altele, atât la motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază (pentru fiecare capăt de cerere), cât și motivele pentru care nu s-au admis argumentele/documentele justificative prezentate de petentă.

Așa cum rezultă din normele legale mai sus citate, în cazul situațiilor în care se ajustează baza de impozitare, emitentul facturii de stornare are obligația de a o transmite și beneficiarului. (sens în care facem trimitere la cauza similară C-588/10, precizată la pct. anterior).

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că atât petenta, cât și organele de inspecție fiscală fac vorbire de stări de fapt fiscale diferite, astfel:

- petenta arată că, în fapt, nu a avut loc nicio livrare de bunuri către partenerul său comercial, situație în care, opinia sa „*stornarea/anularea facturilor era necesară pentru regularizarea situației.*”, astfel că „*în mod justificat nu poate face dovada restituirii bunurilor sau intrării în gestiunea Societății a acestora, având în vedere că Societatea nu a efectuat niciodată aceste livrări, ci doar a emis în mod eronat niște facturi care au fost ulterior stornate.*”

În vederea clarificării stării de fapt fiscale, ulterior susținerii orale a contestației, DGRFP Timișoara, cu adresa nr. .... /30.08.2019, a solicitat Inspecției Fiscale, următoarele:

► În ceea ce privește facturile de stornare (TVA aferentă - ... lei) emise în martie 2018 către clientul ... , raportat la precizările inspecției fiscale că:

„- facturile inițiale au fost emise către ... în data de 27.05.2016 iar până la data stornării facturilor, respectiv 08.03.2018, aceasta nu a trimis un refuz de primire a acestor facturi, neexistând argumente pentru stornarea facturilor după doi ani de la emitere/livrare,

- petenta susține ca nu a avut loc o livrare, neprezentând documente justificative în susținerea acestei afirmații,

- nu se face dovada primirii și acceptării facturilor de stornare de către ... .”

și văzând susținerea petentei că nu a avut loc nicio livrare de bunuri de la petentă către ... și astfel nicio ieșire din gestiunea sa a acestor bunuri care fac obiectul facturilor, stornarea/anularea facturilor era necesară pentru regularizarea situației – acesta fiind motivul pentru care petenta în mod justificat nu poate face dovada restituirii bunurilor sau intrării în gestiunea sa a acestora, având în vedere că „Societatea nu a efectuat niciodată aceste livrări, ci doar a emis în mod eronat niște facturi care au fost ulterior stornate”,

să clarifice această stare de fapt, precizând norma legală care la care faceți referire în argumentația privind faptul că „nu se face dovada primirii și acceptării facturilor de stornare de către ... .”, corolar indicând dacă factura inițială, care face obiectul stornării, a fost primită și acceptată de partenerul petentei.

► În ceea ce privește TVA în sumă de ... lei aferentă unor facturi de vânzare echipamente stornate, emise către companiile din **Grupul ...** (... , ... , ... ) și ...

raportat la susținerile petentei în legătură cu Anexele 12 și 13 la contestație, să procedeze la analiza punctuală a facturilor înscrise în cele două anexe, raportat la incidența procedurii reglementate de părți (petenta și companiile indicate supra) în legătură cu vânzarea de echipamente, pe care petenta o invocă în motivarea contestației, în scopul lămuririi cauzei, putând efectua, dacă este cazul, o constatare la fața locului cf. art. 65 Cod procedură fiscală, la firma petentă.

Învederăm că la susținerea orală a contestației petenta a arătat că Anexa 13 la contestație prezintă situația facturilor inițiale, stornate și reemise, astfel că în virtutea competențelor legale are posibilitatea identificării legăturii de cauzalitate dintre acestea, în caz contrar urmând a preciza punctual inadvertențele, cu atât mai mult cu petenta consideră că abordarea echipei de inspecție fiscală, pe de o parte de a refuza recunoașterea facturilor de stornare (cu semnul minus) și pe de altă parte de a recunoaște facturile cu semnul plus emise ulterior acceptării echipamentelor, are drept efect „dublarea sumei colectate de către Societate pentru aceleași tranzacții.”, Inspecția Fiscală urmând a clarifica această stare de fapt.



Inspekția Fiscală a răspuns solicitării cu adresa nr. ARG\_AIF ... /18.09.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /30.09.2019, arătând următoarele:

În legătură cu starea de fapt descrisă la **pct. 2)**, organele de inspecție fiscală au reiterat constatările din RIF care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, arătând că „*societatea verificata nu a făcut dovada restituirii acestor bunuri de către ... si nici dovada intrării acestora in gestiunea x SRL*”.

De asemenea, raportându-se la modul de interpretare a efectelor emiterii unei facturi fiscale, atât față de emitent, cât și față de destinatar, au precizat următoarele:

*„Factura comerciala este un înscris sub semnătura privata prin care se constata executarea unei operațiuni comerciale , de aceea ea face dovada împotriva emitentului și în favoarea destinatarului, dacă ea este acceptata de către destinatar. Factura nu face dovada împotriva destinatarului decât în cazul în care este acceptata deoarece nu poate constitui mijloc de proba conform jurisprudentei.”*

În concluzie, argumentele inspecției fiscale sunt, în sinteză, următoarele:

- facturile inițiale au fost emise către ... în data de 27.05.2016 iar pana la data stornarii facturilor, respectiv 08.03.2018, aceasta nu a trimis un refuz de primire a acestor facturi, neexistand argumente pentru stornarea facturilor după doi ani de la emitere/livrare,
- petenta susține ca nu a avut loc o livrare, neprezentand documente justificative în susținerea acestei afirmații cu privire la operațiunile de stornare efectuate în anul 2018,
- nu se face dovada primirii și acceptării facturilor de stornare de către ... .

Starea de fapt fiscală arătată de petentă este contrară în sensul că „*nu a avut loc nicio livrare de bunuri de la Societate către ... și astfel nicio ieșire din gestiunea Societății a acestor bunuri care fac obiectul facturilor, stornarea/ anularea facturilor era necesară pentru regularizarea situației.*”, prezentând la contestația formulată documentele incluse în Anexa nr. 10, adică cele 4 facturi în cauză, cele inițiale și cele stornate.

În consecință, DGRFP Timișoara va analiza dacă documentele depuse în probațiune sunt suficiente pentru a demonstra fără echivoc starea de fapt pe care petenta o pretinde. Argumentul principal al petentei este faptul că „Așa cum este menționat și pe facturile de stornare, comanda clientului a fost efectuată către o altă companie din Grup, mai exact către X N și nu către Societate. Ca urmare Societatea a emis în 27 mai 2016 eronat cele două facturi, impunându-se astfel anularea acestora.”

În cele două facturi de stornare în cauză, din anul 2018, este inserată mențiunea „storno of invoice .... /**27.05.2016** THE ORDER FROM

CUSTOMER IS TO X N PLS SEE ANNUAL AGREEMENT WITH ADIENT FROM 01.04.2017".

În consecință, petenta emite cele două facturi în 27.05.2016 și le stornează stornează în 08.03.2018, în factura de stornare făcându-se trimitere la acordul anual cu clientul din 01.04.2017.

Învederăm că în legătură cu acest capăt de cerere, petenta nu indică un alt document de natura mijloacelor de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală, deși așa cum rezultă din datele calendaristice indicate în paragraful precedent, acestea s-au succedat cu diferențe de aproximativ 1 an, precizarea inserată în facturile de stornare, de care se prevalează petenta nefiind în măsură să probeze starea de fapt fiscală pe care petenta o pretinde.

Măsura pretinsă de inspecția fiscală ca petenta să facă dovada primirii și acceptării facturilor de stornare de către clientul ... , nu reprezintă o probă imposibilă, cu atât mai mult cu cât deși se face vorbire în facturile de stornare de un „acord anual cu clientul din 01.04.2017” nu este prezentat niciun mijloc de probă în acest sens; solicitările inspecției fiscale fiind conforme cu dispozițiile art. 113 alin. 2 din Noul Cod de procedură raportat la dispozițiile art. 6 din același act normativ.

Astfel, situația pretinsă de petentă nu se justifică din punct de vedere contabil, facturile nefiind singurele documente impuse de legea fiscală, starea de fapt incertă perpetuându-se pe parcursul mai multor exerciții fiscale.

Susținerea potrivit căreia facturile de stornare (2018) au fost emise deoarece a emis eronat primele facturi (2016) deoarece mărfurile nu au fost niciodată livrate, comanda fiind pentru o altă firmă din grup, nu poate fi luată în considerare având în vedere că petenta nu a prezentat niciun document care să confirme varianta stării de fapt fiscale pretinsă, iar din constatări reiese că petenta a înregistrat pe venituri livrările, iar la emiterea facturilor de stornare au fost diminuate aceste venituri impozabile.

În legătură cu starea de fapt descrisă la **pct. 3)**, în adresa de răspuns nr. ARG\_AIF ... /18.09.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /30.09.2019, organele de inspecție fiscală au reiterat constatările din RIF, precizând că petenta avea obligația de a prezenta argumente și documente din care să rezulte motivul și cadrul legal al stornării acestor facturi, subliniind faptul că facturile inițiale sunt emise în anul 2015 și stornate în perioada 01.04.2017 – 30.09.2018, sens în care este invocat art. 73 Cod procedură fiscală.

Analizând documentele depuse de petentă în probațiune, DGRFP Timișoara constată că acestea au fost întocmite fără a se indica în mod clar și precis legătura de cauzalitate între facturile inițiale emise în anul 2015 și facturile stornate de petentă după 2 – 3 ani, or în situația în care operațiunea de stornare implică o situație de excepție, aceasta presupune deținerea unor documente din care să rezulte motivul și cadrul legal al stornării acestor facturi.

Argumentul de care petenta se prevalează – existența unei proceduri interne în ceea ce privește vânzarea de echipamente, mai exact pct. 11 al acesteia, referitor la faptul că emiterea facturii de către vânzătorul de echipamente se face abia după ce are loc confirmarea de acceptare a echipamentului de către beneficiarul VW – în condițiile în care procedurile interne nu sunt opozabile autorității fiscale – nu prezintă relevanță în cauza dedusă judecării în condițiile în care așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei petenta nu a făcut dovada că facturile au fost transmise către clienții săi, condiție prevăzută în mod expres prin pct. 32 din Normele Metodologice din 6 ianuarie 2016 de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Trebuie subliniat că din analiza Anexei 11 „*Extras din termenii și condițiile comerciale între părți și Procedura privind echipamentele*” fila 1 în legătură cu stipulațiile de la cap. „Scadențele și termenele de plată” se precizează că:

„Datele scadente pentru întocmirea facturii sunt prezentate în secțiunea 11 din Condițiile atașate pentru echipamentul special al ... AG. **Plata este scadentă la 30 de zile de la primirea facturii.**”

Raportându-ne astfel la această clauză, rezultă că petenta trebuia/avea posibilitatea să se sesizeze în legătură cu emiterea unor facturi contrar procedurii, în situația în care după termenul de 30 de zile agreat de părți nu s-a făcut plata, faptul că a rămas în pasivitate 2 sau 3 ani de la emiterea facturilor inițiale, nereprezentând un argument legal raportat la baza impozabilă de ... lei.

Pe cale de consecință, în condițiile în care petenta X SRL nu a prezentat nici în timpul desfășurării inspecției fiscale și nici la contestație documentele în baza cărora au fost emise facturile inițiale, refuzul de acceptare a facturilor inițiale de către clienți, în cazul de față VW și nici documentele în baza cărora au fost stornate acestea, pe factura de stornare fiind înscris doar „Storno INV”, în fapt fiind vorba de livrări de bunuri, iar condiția de exigibilitate este la data întocmirii facturii (anticipata faptului generator) sau la data faptului generator și nu la data acceptării de beneficiar, pretențiile sale se situează în afara cadrului legal.

În legătură cu susținerea petentei referitoare la efectul anulării stornării - , respectiv faptul că în legătură cu aceleași operațiuni pentru care facturile inițiale au fost stornate, petenta a emis noi facturi (colectând TVA) există posibilitatea stabilirii în sarcina sa a unei TVA colectată de două ori, nu poate fi luată în considerare pentru soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care stornările în cauză reprezintă în fapt anulări ale operațiunilor de vânzare/livrare a echipamentelor, stornări care nu au fost justificate așa cum rezultă din cele ce preced.

În considerarea dispozițiilor exprese ale art. 73 alin. 1 Cod procedură fiscală, în condițiile în care petenta nu a demonstrat cu înscrisuri de natura

mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, legalitatea pretențiilor sale referitor la obligațiile fiscale în cuantum de ... lei, contestația urmează a fi respinsă pentru acest capăt de cerere, în condițiile stării de fapt constatate de inspecția fiscală în considerarea prevederilor art. 6 și art. 7 din același act normativ, descrisă la filele 16 – 17 ale prezentei, atâta vreme cât nici în procedura de soluționare a contestației petenta nu a uzat de posibilitatea conferită de legiuitor conform art. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală, în legătură cu demonstrarea stării de fapt pretinse.

În acest sens, facem trimitere și la dispozițiile art. 72 Cod procedură fiscală care referitor la sarcina probei stipulează că:

*„ART. 72*

*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

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

De asemenea în ceea ce privește sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, la art. 73 din aceeași act normativ, se prevede:

*„(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 actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Pe cale de consecință în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în legătură cu suma de ... lei contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

**În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /19.04.2019 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /19.04.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, se rețin următoarele:**

***Cauza supusă soluționării este dacă dobânzile și penalitățile calculate prin actele administrative fiscale contestate sunt legal datorate în cuantumul stabilit de organele fiscale în condițiile în care contestația formulată de petentă împotriva titlului de creanță principal – Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../31.01.2019 emisă de A.J.F.P. Arad -***

## **Activitatea de Inspecție Fiscală – a fost parțial admisă, parțial desființată și parțial respinsă.**

În fapt, în temeiul art.98 lit. c) și art.173 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale A.J.F.P. Arad, prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /19.04.2019 au stabilit în sarcina petentei accesorii în quantum total de ... lei reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere F-AR .../31.01.2019 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală.

Totodată în temeiul art.98 lit. c) și art. 181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligațiile fiscale nedeclarate sau declarate incorect la termenele de scadenta, prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /19.04.2019 organele fiscale din cadrul AJFP Arad au stabilit în sarcina petentei accesorii în sumă de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere F-AR .../31.01.2019 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală.

Documentul prin care au fost individualizate obligațiile principale este Decizia de impunere F-AR .../31.01.2019 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală, astfel că obligațiile fiscale principale pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere, precum și penalitatea de nedeclarare au fost individualizate prin această Decizie de impunere F-AR .../31.01.2019 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală.

În drept, cu privire la deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii, referitor la dobânzi și penalități de întârziere sunt incidente prevederile art.173 -175 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd următoarele:

### *Art.173*

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

*(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.*

*(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale,*

*dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.*

*(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.*

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

#### **ART.174**

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

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.*

*(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.*

*(7) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”*

#### **ART.175**

*“(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.174 alin.(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”*

Totodată sunt incidente prevederile art. 181 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

#### **„ART. 181**

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

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

Potrivit prevederilor legale citate, se reține că, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține ca în urma inspecției fiscale desfășurate la petenta a fost emisă Decizia de impunere F-AR .../31.01.2019 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /19.04.2019 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /19.04.2019 au fost stabilite accesorii la debitele suplimentare din Decizia de impunere F-AR .../31.01.2019 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că o parte din obligația fiscală principală de natura TVA care a generat accesoriile contestate, respectiv suma totală de .... lei a fost admisă cu consecința anulării parțiale a deciziei de impunere contestate conform celor dispuse în prezenta decizie (pct. III. A2 și B1), pentru suma de ... lei reprezentând TVA care a generat parte din accesoriile contestate, decizia de impunere nr. F-AR .../31.01.2019 a fost parțial desființată (pct. III A3), iar pentru diferența de 1.219.807 lei contestația a fost respinsă.

Pe cale de consecință în considerarea art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, care prevede ca:

**“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 parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, 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.”***

la data emiterii prezentei în sarcina petentei nu mai subzistă în integralitate obligația fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei stabilite prin titlul de creanță Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. F-AR .../31.01.2019, anulată parțial.

Astfel în situația în care obligația fiscală principală reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei nu mai există, nu poate să mai existe nici obligația de plată a accesoriilor, pentru un debit principal inexistent rezultând o obligație de plată a accesoriilor inexistentă, în cauză fiind incident principiul general de drept *accessorium sequitur principalem*, respectiv accesoriile urmează soarta juridică a principalului.

Pe cale de consecință, în condițiile în care DGRFP Timișoara va dispune admiterea contestației pentru suma totală de ..... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, desființarea parțială a Deciziei de impunere F-AR .../31.01.2019 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și respectiv respingerea contestației pentru suma totală de .... lei reprezentând TVA, urmează a se dispune, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, *desființarea parțială (raportat la suma contestată)* a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /19.04.2019 emisă de AJFP Arad în ceea ce privește suma totală de ... lei reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere F-AR .../31.01.2019 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /19.04.2019 emise de AJFP Arad în ceea ce privește suma totală de ... lei reprezentând penalități de întârziere.

Pe cale de consecință, urmare **desființării** Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /19.04.2019 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /19.04.2019 emise de AJFP Arad, în considerarea normelor legale precitate, AJFP Arad va reanaliza situația fiscală a petentei pentru **suma totală de 518.399 lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere precum și penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-AR .../31.01.2019, având în vedere considerentele prezentei decizii, susținerile contestatoarei și prevederile legale incidente speței, urmând ca organele fiscale, în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală conform celor dispuse la pct. III A3 ale prezentei decizii, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și aceleași creanțe fiscale accesorii, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.



Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 276, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a), lit. c) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

### **DECIDE :**

- *admiterea contestației* formulată de Societatea X SRL pentru suma totală de **48.198 lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F-AR .../31.01.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../31.01.2019 de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad;

- *desființarea parțială* a Deciziei de impunere nr. F-AR .../31.01.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../31.01.2019 în ceea ce privește suma totală de ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organul emitent, 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;

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../31.01.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../31.01.2019, pentru suma totală de **1.219.807 lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

- *desființarea parțială* a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /19.04.2019 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /19.04.2019 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serv. Admin. Venituri Contribuabili Mijlocii în ceea ce privește suma totală de **518.399 lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv:

- ... **lei** – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... /19.04.2019;

- ... **lei** - penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere (conform Deciziei nr. ... /19.04.2019), urmând ca organul emitent, 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.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X SRL

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad v– Serv. Admin. Venituri Contribuabili Mijlocii,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,