

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI GIURGIU
= BIROUL SOLUTIONARE CONTESTATII =

Decizia nr. ⁷³...../.....2013

privind solutionarea contestatiei formulata ..., cu sediul in, judetul Giurgiu, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice ... sub nr...

Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Giurgiu, a primit spre solutionare contestatia formulata de, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Giurgiu sub nr...

Contestatia a fost depusa prin avocat ales, conform prevederilor art.206 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la dosarul cauzei fiind anexata imputernicirea avocatiala in original.

Petenta a mentionat ca sediul ales pentru comunicarea tuturor actelor de procedura este in ...

Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... si are ca obiect suma totala de ... lei , reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de depunere prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 , art.207 alin.(1) si art. 209 alin.(1) lit.a) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice Giurgiu prin Biroul de solutionare a contestatiilor este competenta sa se pronunte asupra cauzei.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. .. contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr., precizand urmatoarele:

Cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala potrivit carora , societatea nu era inregistrata in scopuri de TVA la data la care a intervenit exigibilitatea, societatea sustine ca „ fundamentarea in drept este complet eronata [...] acest argument se opune in intregime atat prevederilor Codului fiscal cu privire la dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA cat si unei foarte bogate jurisprudente a Curtii de Justitie a UE”.

I. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au respins dreptul de deducere a TVA „invocand ca temei de drept in neacordarea dreptului de deducere a TVA faptul ca subscrisa nu era inregistrata in scopuri de TVA la momentul generator al taxei”, acest argument se opune in intregime atat prevederilor Codului fiscal cu privire la dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acestuia in scopuri de TVA cat si unei foarte bogate jurisprudente a Curtii de Justitie a UE.

In ceea ce priveste constatările organelor de inspectie fiscala potrivit carora societatea nu a inregistrat venituri din operatiuni taxabile, societatea mentioneaza ca „ aceasta achizitie nu poate corespunde unei alte situatii decat unei investitii initiale menite sa demareze o activitate economica”.

Referitor la achizitia efectuata, societatea sustine ca,, obiectul achizitiei il constituie un teren pe care sunt amplasate diverse instalatii pentru stocarea gazului petrolier lichefiat , precum si diverse alte elemente accesorii, este greu de imaginat o circumstanta in care astfel de bunuri ar putea fi folosite de catre un consumator final, pentru uzul personal sau de catre o persoana impozabila pentru operatiuni scutite, fiind absolut clar faptul ca livrarile de gaz petrolier lichefiat nu fac obiectul nici unei scutiri de TVA prevazute de Codul fiscal”.

Societatea sustine ca „la momentul solicitarii dreptului de deducere al TVA-ului aferent facturii emise de catre ... subscrisa indeplinea toate conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere, iar refuzul recunoasterii acestui drept contravine dispozitiilor exprese ale legislatiei fiscale si hotararilor Curtii Europene de Justitie”.

Tododata societatea sustine ca potrivit prevederilor art. 145 alin.(1) si (4) din Codul fiscal „se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art.153” si ca „ in conformitate cu o serie de hotarari ale CJUE „orice persoana care indeplineste acte pregatitoare este, in consecinta, considerata drept persoana impozabila in sensul acestei dispozitii si are dreptul de a deduce TVA-ul”.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma ... lei

Societatea sustine ca indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata deoarece „in perioada octombrie-decembrie 2012, subscrisa a achizitionat materiale de constructie si servicii menite dezvoltarii initiale a activitatii sale economice (investitiei)”.

Tododata societatea sustine ca „ in perioada octombrie-noiembrie 2012 exceptand factura emisa de ..., suma totala de TVA dedusa de subscrisa este de ... mai putin decat suma mentionata in raportul de inspectie fiscala la capitolul III litera b).

Referitor la faptul ca nu detine documente, societatea precizeaza „ o parte din materiale au fost achizitionate direct de subscrisa intrand astfel in gestiunea acesteia. Pentru aceste materiale, pe langa facturi exista documente contabile justificative atat pentru intrare in gestiune (NIR-uri) cat si pentru darea in consum a acestora (bonuri de consum). Materialele (beton) au fost achizitionate si utilizate la investitia in curs a societatii.

Restul materialelor ce au fost utilizate la investitia in curs a societatii au apartinut prestatorilor de servicii (lucrari de constructie) si se regasesc in costul serviciilor contractate”.

Referitor la faptul ca societatea nu a inregistrat venituri din operatiuni taxabile, societatea considera ca „ cel care efectueaza cheltuieli de investitii cu intentia confirmata de elemente obiective de a desfasura o activitate economica in sensul articolului 9 alin.(1) din Directiva 2006/112, trebuie sa fie considerat drept persoana impozabila.

Prin urmare, actionand intr-o astfel de calitate, acesta are in conformitate cu articolul 167 si urmatoarele din Directiva 2006/112 dreptul de a deduce imediat TVA-ul datorat sau achitat asupra cheltuielilor de investitii efectuate in considerarea operatiunilor pe care intentioneaza sa le realizeze si care dau dreptul de deducere.

Societatea sustine ca intruneste conditiile exercitarii dreptului de deducere si ca „dreptul de deducere odata nascut, ramane dobandit chiar si atunci cand activitatea economica avuta in vedere nu a determinat operatiuni taxabile”.

3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta facturii fiscale emisa de ..

Societatea sustine ca are „dreptul de a deduce imediat TVA-ul datorat sau achitat asupra cheltuielilor de investitii efectuate” si ca detine o factura de avans emisa in baza antecontractului autentificat sub nr. 2007 din 6 decembrie 2012 si „pana la finalizarea (semnarea) contractului de vanzare-cumparare subscrisa nu putea detine dreptul de proprietate asupra imobilului respectiv.

4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in sume de .. lei aferenta facturilor emise de ... inainte ca .. sa devina platitoare de TVA

Societatea sustine ca „in cazul facturilor emise de Bulmarket DM Ltd in luna octombrie 2012 si inregistrate de subscrisa in luna decembrie 2012 TVA-ul aferent, in suma de ... lei, a fost evidenciat prin metoda taxarii inverse” si „a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA inca de la infiintare, in data de 26 septembrie 2012” si ca „certificatul de inregistrare in scopuri de TVA a fost emis ulterior, la data de 29.10.2012”.

Totodata, societatea sustine ca „asa cum legea permite, subscrisa a dedus TVA-ul aferent unor achizitii de bunuri ce au avut loc inainte de emiterea certificatului de inregistrare in scopuri de TVA” si ca anulara dreptului de deducere fara a ajusta corespunzator si TVA-ul colectat „reprezinta o incalcare grava a principiului neutralitatii TVA, principiu consacrat in legislatia si in jurisprudenta europeana”.

Societatea considera ca este indreptatita sa-si exercite dreptul de deducere in ceea ce priveste facturile emise de ... si ca „anulara dreptului de deducere ar trebui insotit de ajustarea corespunzatoare a TVA-ului colectat prin metoda taxarii inverse.”

Avand in vedere cele de mai sus, societatea solicita admiterea contestatiei ca legala si temeinica si desfiintarea Deciziei de impunere nr. ...

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr. .. care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-..., organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost ..

Obiectivele inspectiei fiscale partiale au fost calcularea, inregistrarea, virarea si declararea in cuantumurile si la termenele legale a taxei pe valoarea adaugata pe perioada octombrie 2012 - decembrie 2012 in vederea solutionarii decontului de TVA cu control anticipat aferent trimestrului IV 2012 inregistrat la APFM Giurgiu sub nr.

Organele de inspectie fiscala, conform art.134¹ alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, nu au dat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .. lei aferenta achizitiei unor imobile, intrucat societatea, la data achizitiei, respectiv .., era neplatitoare de TVA, mentionand ca achizitia nu a concurat la realizarea de operatiuni taxabile deoarece „de la data achizitionarii imobilului pana la data incheierii prezentului raport de inspectie fiscala agentul economic nu a inregistrat venituri ca urmare a unor operatiuni economice”.

Organele de inspectie fiscala, potrivit art. 145 alin.(2) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu au dat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de 34.168 lei aferenta cheltuielilor cu consumul unor materiale de constructie precum si prestarilor de servicii doar in baza facturilor emise de furnizori intrucat agentul economic nu detine documente din care sa reiasa ca materialele au fost consumate si ca serviciile au fost prestate in folosul activitatii desfasurate in conditiile in care in perioada verificata societatea nu a inregistrat venituri.

Organele de inspectie fiscala nu au dat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .. lei, aferenta facturii fiscale nr. .. emisa de ... SRL reprezentand „avans conform

antecontract de vanzare-cumparare incheiat in data de .. , deoarece in perioada verificata agentul economic nu a inregistrat venituri , nu se poate stabili cu certitudine ca imobilul va concura la realizarea unor operatiuni taxabile si societatea nu a inregistrat venituri ca urmare a unor operatiuni economice desfasurate in incinta respectiva.

Organele de inspectie fiscala, conform art.152 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu au dat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .. lei deoarece societatea a aplicat taxarea inversa care conform prevederilor art. 157 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru operatiuni efectuate inainte de data la care societatea a devenit platitoare de TVA, respectiv 30.10.2012.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .. lei

~~Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Giurgiu prin Biroul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca , in mod legal, organele de inspectie fiscala, nu au acordat societatii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .. lei, efectuata anterior datei la care ... a devenit platitor de TVA, respectiv ..~~

In fapt, in data de 31 octombrie 2012, .. SRL a inregistrat in evidenta contabila factura fiscala nr. ..in valoare totala de .. lei din care TVA deductibila in suma de .. lei, reprezentand „imobile conform contract vanzare cumparare ..”, respectiv terenuri intravilane, depozite propilena, cai ferate, contor bascula, depozit lesie, depozit clor, statie compresoare, gazometru, remiza cale ferata, estacade situate in Giurgiu, sos. Sloboziei, Km.4.

Organele de inspectie fiscala, potrivit art.134¹ alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au considerat ca faptul generator al taxei pe valoarea adaugata, respectiv transferul dreptului de proprietate a avut loc la data incheierii contractului, respectiv .. conform contractului de vanzare-cumparare nr.945, si nu au dat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata deoarece la acea data contestatoarea era neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata.

Totodata, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca, achizitia efectuata nu a concurat la realizarea de operatiuni taxabile deoarece de la data achizitionarii imobilului pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala, societatea nu a inregistrat venituri ca urmare a unor operatiuni economice desfasurate.

Societatea sustine ca potrivit prevederilor art. 145 alin.(1) si (4) din Codul fiscal „se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art.153 ” si in conformitate cu o serie de hotarari ale CJUE „ orice persoana care indeplineste acte pregatitoare este, in consecinta, considerata drept persoana impozabila in sensul acestei dispozitii si are dreptul de a deduce TVA-ul”.

In drept, art. 145 alin.(2) lit.a) si alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

„ Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

[. . . .]

(4) In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153.

Norme metodologice:

„ 45(1) In sensul art.45 alin.(4) din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pentru achizitiile efectuate de aceasta inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art.153 din Codul fiscal, din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147 ¹ alin.(2) din Codul fiscal. Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice. Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

[....]

(3) In cazul micilor intreprinderi care au aplicat regimul special de scutire in conformitate cu prevederile art. 152 din Codul fiscal si care se inregistreaza in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, taxa pentru achizitii efectuate inainte de inregistrare se deduce potrivit prevederilor pct. 61 alin. (6) - (8) si pct. 62 alin. (4) - (6).”

Totodata, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este necesara respectarea conditiilor prevazute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„ Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);

Prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, legiuitorul reglementeaza, la pct.46 (1) justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, astfel:

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronica in conditiile stabilite la pct. 73, care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, [. . .] ”.

La pct.66 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizeaza:

„66. (2) In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice.”

Din prevederile legale mai sus citate, se retine ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de justificarea achizitiilor cu documente si utilizarea bunurilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodata, se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabila trebuie sa detina o factura care sa cuprinda toate informatiile prevazute la art.155 alin.(5).

Din prevederile legale mai sus citate, se retine ca legiuitorul a dorit sa confirme legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa,

respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

Totodata, din jurisprudenta comunitara reiese ca justificarea (demonstrarea) exercitarii dreptului de deducere nu presupune obtinerea efectiva de venituri din operatiuni taxabile, activitatea economica fiind considerata ca inceputa inca din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa desfasoare o astfel de activitate, ceea ce implica faptul ca persoana respectiva sa prezinte dovezi (obiective) care sa-i sustina intentia (subiectiva) de a desfasura activitati cu drept de deducere, care trebuie apreciate prin prisma angajarii costurilor si investitiilor pregatitoare inerente initierii activitatii.

Asadar, din textele de lege citate mai sus, se retine ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata se acorda persoanelor impozabile inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, iar conditiile vor fi stabilite prin norme.

In speta, .. SRL avand ca obiect de activitate „Comert cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi si gazosi si al produselor derivate” a achizitionat imobile conform contractului de vanzare-cumparare nr. ..2012 si a inregistrat in evidenta contabila factura nr... in valoare totala de .. lei din care TVA deductibila in suma de 1.095.384 lei, obiectul contractului fiind ~~constituit din: terenuri intravilane, depozite propilena, cai ferate, estacade situate in Giurgiu, sos.Sloboziei, km 4, deci a inceput sa angajeze costuri si sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice.~~

Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru suma de .. lei deoarece au constatat ca nu au fost respectate prevederile art.134¹ alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in sensul ca la data transferului de proprietate, respectiv la data de ..., societatea nu era inregistrata in scopuri de TVA. Un alt motiv de neacordare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata a fost acela ca pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala, agentul economic nu a inregistrat venituri, prin urmare, achizitia efectuata nu a concurat la realizarea de operatiuni taxabile.

In Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.3512/15.04.2013, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca s-au deplasat la sediul agentului economic unde au constatat ca „nu se desfasoara activitate in incinta S.C. Gas Terminal SRL” si ca „perioada prevazuta la art.147¹ alin.(2) din Codul fiscal este de 5 ani consecutivi” si ca societatea „are timp suficient sa isi exercite dreptul de deducere a TVA in suma de .. lei aferenta achizitiilor efectuate inainte de inregistrarea in scopuri de TVA si totodata sa confirme mai mult decat intentia de a desfasura activitate economica, eventual prin realizarea unei cifre de afaceri diferita de cea de zero lei inregistrata in perioada de patru luni din anul 2012”.

... sustine ca „aceasta achizitie nu poate corespunde unei alte situatii decat unei investitii initiale menite sa demareze o activitate economica”, iar „obiectul achizitiei il constituie un teren pe care sunt amplasate diverse instalatii pentru scoaterea gazului petrolier lichefiat” si ca aceasta investitie nu poate fi folosita pentru uz personal sau de catre o persoana neimpozabila „, fiind absolut clar faptul ca livrarile de gaz petrolier lichefiat nu fac obiectul nici unei scutiri de TVA prevazute de Codul fiscal”.

Societatea sustine ca, asa cum reiese din jurisprudenta CEJ, „notiunea de activitate economica avuta in vedere la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 poate consta in mai multe acte consecutive, iar, printre aceste acte, activitatile pregatitoare, precum si achizitionarea mijloacelor de exploatare si, prin urmare cumpararea unui bun imobil, trebuie considerate drept activitati economice”.

Avand in vedere ca forma actului de inspectie fiscala face imposibila analiza de catre organele de solutionare a situatiei de fapt in temeiul de drept incident in cauza, se va face aplicatiunea prevederilor art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit careia „Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul

administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.

Organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Giurgiu urmeaza sa reanalizeze situatia de fapt, tinand cont de prevederile legale referitoare la deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere dispozitiile legale incidente in materie si cele precizate in prezenta decizie.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile din Instructiunile pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr.2137/2011, care precizeaza:

„12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma ... lei , cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Giurgiu prin Biroul solutionare contestatii se poate pronunta asupra acestei sume in conditiile in care pe de o parte ~~organele de control nu au facut o analiza completa pentru determinarea starii de fapt fiscale~~, iar pe de alta parte societatea depune documente noi, neanalizate de catre organele de control.

In fapt, in perioada octombrie-decembrie 2012 societatea a inregistrat cheltuieli aferente achizitiei de materiale de constructii si prestari de servicii pentru care inregistreaza TVA deductibila in suma de .. lei.

Organele de inspectie fiscala sustin ca societatea nu justifica deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor destinate in folosul operatiunilor taxabile prevazute la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile de achizitii de materiale de constructie si prestari servicii, intrucat societatea nu detine documente (bunuri de consum) din care sa reiasa ca materialele aprovizionate au fost consumate si serviciile au fost prestate in folosul activitatii desfasurate si in perioada verificata nu a inregistrat venituri, nu se poate stabili cu certitudine ca achizitiile sunt aferente unor operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Societatea sustine ca a achizitionat materiale de constructii si servicii menite dezvoltarii initiale a activitatii sale economice (investitii) si pe langa facturi, exista documente contabile justificative atat pentru intrare in gestiune (NIR-uri) cat si pentru darea in consum a acestora (bonuri de consum).

In drept, art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

„ Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere
[...]

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

Totodata, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este necesara respectarea conditiilor prevazute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„ Art.146 - Conditii de exercitare a dreptului de deducere pentru taxa aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, dar pentru care persoana impozabila este

obligata la plata taxei, conform art. 150 alin.(2) - (16) sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155 alin.(1);”

Prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, legiuitorul reglementeaza, la pct.46 (1) justificarea deductiei taxei pe valoarea adaugata se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, astfel:

„46. (1) Justificarea deductiei taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronica in conditiile stabilite la pct. 73, care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, [. . .]”

Din prevederile legale mai sus citate, dreptul de deductie a taxei pe valoarea adaugata aferenta intrarilor (achizitiilor) de bunuri si servicii este conditionat de utilizarea acestora in folosuul operatiunilor taxabile.

Totodata, se retine ca pentru exercitarea dreptului de deductie persoana impozabila trebuie sa detina o factura care sa cuprinda toate informatiile prevazute la art.155 alin.(5).

Din prevederile legale mai sus citate, se retine ca legiuitorul a dorit sa confirme ~~legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa,~~ respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deductie.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deductie a TVA in suma de 34.168 lei aferenta cheltuielilor cu consumul de materiale de constructii precum si prestari de servicii doar in baza unor facturi emise de furnizori.

Societatea depune la dosarul cauzei , copie de pe factura nr. ..., cu care s-a aprovizionat cu materiale de constructie, Nota de receptie si constatare de diferente nr.... bonul de consum aferent.

In Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr...., organele de inspectie fiscala, mentioneaza ca „in timpul inspectiei fiscale agentul economic nu a prezentat alte documente (bonuri de consum, situatii de lucrari) din care sa reiasa ca materialele aprovizionate au fost consumate si ca serviciile au fost prestate in folosul activitatii desfasurate sau ca sunt aferente realizarii unei investitii in curs”, iar in ceea ce privesc documentele depuse in sustinere acestea mentioneaza ca bonul de consum „nu contine informatiile prevazute de formular” si ca „in plus, in conditiile in care in perioada verificata agentul economic nu a inregistrat venituri nu se poate stabili cu certitudine ca achizitiile sunt aferente unor operatiuni taxabile din punct de vedere a TVA”.

Fata de cele de mai sus, organul de solutionare a contestatiilor retine ca, organele de inspectie fiscala nu au analizat daca constestatoarea justifica necesitatea achizitionarii de materiale de constructii si servicii prestate, limitandu-se doar la invocarea faptului ca societatea a prezentat doar facturi fiscale si nu a inregistrat venituri.

In ceea ce priveste rolul activ al organului fiscal, se retin prevederile art. 6 si art.7 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„ Art. 6 - Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Art. 7 - Rolul activ

(1) Organul fiscal înştiinţează contribuabilul asupra drepturilor şi obligaţiilor ce îi revin în desfăşurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligaţia să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum şi să îndrume contribuabilii pentru depunerea declaraţiilor şi a altor documente, pentru corectarea declaraţiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului şi volumului examinărilor, în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislaţiei fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din iniţiativa organului fiscal”.

De asemenea, la art.94 alin.(1) si (2) din acelasi act normativ , se stipuleaza:

„ Art. 94 - **Obiectul şi funcţiile inspecţiei fiscale**

(1) ~~Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.~~

(2) **Inspecţia fiscală are următoarele atribuţii:**

a) **constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;**

c) **sanţionarea potrivit legii a faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislaţiei fiscale”.**

Din analiza prevederilor legale mai sus citate, se retine ca organele de inspectie fiscala pentru stabilirea starii de fapt, trebuie sa analizeze toate actele si faptele ce rezulta din activitatea contribuabilului, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturilor judiciare care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.

La art.65 alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

„ Art. 65 - **Sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale**

[...]

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

Coroborate cu art. 105 alin.(1) din acelasi act normativ, unde se specifica:

„ Art. 105 - **Reguli privind inspecţia fiscală**

(1) **Inspecţia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. [...]**”

Avand in vedere cele de mai sus, faptul ca petenta a depus documente noi in sustinere, respectiv bonuri de consum, Nota de receptie si constatare de diferenta si faptul ca potrivit punctului 182.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin HG nr. 1050/2004 care

precizeaza: „ In temeiul art. 182 alin.(4) din Codul de procedura fiscala, contestatorul , intervenientii si/sau imputernicitii acestora, in fata organelor de solutionare a contestatiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar daca acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspectie fiscala”, documente ce contrazic constatările organelor de inspectie fiscala, se va desfiinta Decizia de impunere nr. .. pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Prin urmare, se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

„Art.216- Solutii asupra contestatiei

[. . . .]

(1) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

In termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii de desfiintare, organele de inspectie fiscala vor reanaliza situatia de fapt privind obligatiile fiscale ale contestatoarei in functie de documentele relevante in speta, reglementarile aplicabile in materie, precum si cele ~~precizate in prezenta decizie si de dispozitiile pct.11.6 si 11.7 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:~~

„11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”

La reverificare vor fi avute in vedere si sustinerile contestatoarei.

3. In ceea ce priveste TVA respinsa la rambursare in suma de .. lei , cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Giurgiu prin Biroul solutionare contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata inscrisa in factura fiscala nr. .. reprezentand avans conform antecontract de vanzare cumparare incheiat in data de ..

In fapt, in luna decembrie 2012 organele fiscale au constat ca societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in factura nr. .. emisa de ... reprezentand „ avans conform antecontract de vanzare –cumparare incheiat la data de ..

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca de la data achitarii avansului pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala agentul nu a inregistrat venituri ca urmare a unor operatiuni economice desfasurate in incinta respectiva.

Societatea sustine ca cel care efectueza cheltuieli de investitii cu intentie, confirmata de elemente obiective de a desfasura o activitate economica, in sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, trebuie sa fie considerat drept persoana impozabila si in conformitate cu art.167 si urmatoarele din Directiva 2006/112, dreptul de a deduce imediat TVA-ul datorat sau achitat asupra cheltuielilor de investitii efectuate in considerarea operatiunilor pe care intentioneaza sa le realizeze si care dau nastere dreptului de deducere.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Antecontract de vanzare – cumparare (Promisiune bilaterala de vanzare - cumparare), se retine ca a fost incheiat in data de 06 decembrie 2012 intre SC Genimpex SRL in calitate de promitenta-vanzatoare si SC Gas Terminal Giurgiu SRL avand ca obiect vanzarea „ imobil situat in mun.Giurgiu, sos. Prieteniei, nr. 19, jud.Giurgiu ”.

Potrivit art. 2 Termenul Contractului - „ Termenul incheierii contractului final de vanzare-cumparare este de 30 de zile de la data notificarii dar nu mai tarziu de data de 01.03.2013 cu posibilitatea prelungirii acestui termen prin acordul partilor, acord ce va fi consemnat printr-un act aditional in forma autentica la prezentul antecontract, dar nu mai tarziu de data de 01.04.2013.

Si la art.4 Declaratii si Garantii ale Promitentei - Vanzatoare pct. 4.2 lit.a) Promitenta-Vanzatoare este si va fi proprietarul exclusiv de drept al Imobilului, asa cum rezulta si din documentatia pe care Promitenta Vanzatoare a pus-o deja la dispozitia Promitentei cumparatoare.

In acest sens, Promitenta – Vanzatoare va preda Promitentei – Cumparatoare la data semnarii contractului final de vanzare „ toate documentele de proprietate constand in, dar nelimitandu-se la contracte de vanzare - cumparare, incheieri de intabulare, autorizatii de construire pentru toate imobilele ce fac obiectul prezentului antecontract din care sa rezulte inscrierea Promitentului Vanzator in cartea funciara in calitate de proprietar exclusiv al Bunurilor ce fac obiectul prezentului antecontract precum si extrasul de carte funciara pentru Imobil din care sa rezulte ca acesta este liber de orice fel de sarcini ”.

In drept, potrivit art. 134 alin.(1), (2), (3) si (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicat, precizeaza:

„ Art. 134 - Faptul generator și exigibilitatea – definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) 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.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei. [...]

(5) În cazul schimbării regimului de impozitare se va proceda 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. 134² alin. (2) lit. a), numai dacă factura este emisă pentru contravaloarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii, și la art. 134² alin. (2) lit. b), dacă a fost încasat un avans pentru valoarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Prevederile acestui alineat nu se aplică pentru micile întreprinderi prevăzute la art. 152, care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 153”.

Spetei ii sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(1), (2) lit.a) , art. 146 si art. 147¹ alin.(1), (2) si (3) din acelasi act normativ, care precizeaza:

„ Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile; [...]

Art. 146 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care

persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);

Art. 147¹ - Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

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

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), ~~pontru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere~~”.

Conform pct. 45 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„ Norme metodologice:

45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal ”.

[...]”.

În temeiul prevederilor legale mai sus citate , se retine ca dreptul de deducere se acorda daca se demonstreaza ca bunurile achiziționate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile de societati solicitante.

Pentru livrarile de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate .

Potrivit prevederilor legale avansul reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor efectuate inainte de data livrării bunului in speta a unui bun imobil.

În speta, contestatoarea a platit avans imobil + teren in baza antecontractului de vanzare care reprezinta o promisiune de vanzare cumparare a imobilului in cauza.

In antecontract se precizeaza in mod clar ca prin acest antecontract nu se transfera dreptul de proprietate a imobilului + teren, pana cel tarziu 01.04.2013.

Prevederile art.145 si art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conditioneaza deductibilitatea aferenta taxei pe valoarea adaugata aferenta unei investitii imobiliare de demonstrarea intentiei persoanei impozabile de a o utiliza in folosul operatiunilor sale taxabile.

Incheierea antecontractului avand ca obiect „ vanzare imobil ...” achitarea avansului cu factura fiscala nr..... si inregistrarea acestuia in evidenta contabila, nu poate asigura exercitarea neconditionata a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care, contestatoarea are obligatia de a dovedi ca prin achizitionarea imobilului va realiza operatiuni taxabile.

Potrivit prevederilor legale citate, o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul sa deduca TVA in masura in care are intentia de a desfasura activitate economica generatoare de operatiuni taxabile, sustinuta de dovezi obiective din care sa rezulte ca avansul platit este necesar achizitionarii unui bun destinat de a fi utilizat in folosul tranzactiilor impozabile prezente sau viitoare.

~~Legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma, inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege, respectiv art.155, o conditie de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.~~

Din jurisprudenta comunitara reiese si ca justificarea (demonstrarea) exercitarii dreptului de deducere nu presupune obtinerea efectiva de venituri din operatiuni taxabile, activitatea economica fiind considerata ca inceputa din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa desfasoare o astfel de activitate, ceea ce implica faptul ca persoana respectiva sa prezinte dovezi care sa-i sustina intentia de a desfasura activitati cu drept de deducere.

Dupa cum am precizat mai sus, conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila.

Iar intentia de a desfasura operatiuni taxabile prevazute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, trebuie dovedita cu documente de catre contestatoarea.

In cauza in speta este vorba de o promisiune de vanzare – cumparare a unui imobil + teren pentru care a fost platit avans, inclusiv taxa pe valoarea adaugata tranzactia nefiind realizata intrucat transferul de proprietate conform antecontractului de vanzare-cumparare intervine „ nu mai tarziu de data de 01.04.2013”.

Societatea mentioneaza in Punctul de vedere inregistrat la DGFP Giurgiu sub nr. 6205/22.02.2013 ca „ societatea a luat fiinta in luna septembrie 2012 aflandu-se in prezent in faza investitionala - faza premergatoare perioadei operationale” si majoritatea costurilor angajate sunt legate de investitia „ Societatii in activitatea pentru care este autorizata ”.

In ceea ce priveste rolul activ al organului fiscal, se retin prevederile art.6 si art. 7 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„ Art. 6 - Exerkitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Art. 7 - Rolul activ

(1) Organul fiscal înştiinţează contribuabilul asupra drepturilor şi obligaţiilor ce îi revin în desfăşurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligaţia să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum şi să îndrume contribuabilii pentru depunerea declaraţiilor şi a altor documente, pentru corectarea declaraţiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului şi volumului examinărilor, în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislaţiei fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din iniţiativa organului fiscal ”.

De asemenea, la art. 94 alin.(1) din acelaşi act normativ, se stipulează:

„ Art. 94 - **Obiectul şi funcţiile inspecţiei fiscale**

~~(1) Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora”.~~

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reţine că organele de inspecţie fiscală pentru stabilirea stării de fapt trebuie să analizeze toate actele şi faptele, ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiei fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, organele fiscale vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.

La art.65 alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, se prevede că:

„ Art. 65 - **Sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale**

[...].

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

Coroborate cu art. 105 art. (1) din acelaşi act normativ, unde se specifică:

„ Art. 105 - **Reguli privind inspecţia fiscală**

(2) Inspecţia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”.

Având în vedere că organele de inspecţie fiscală prin Raportul de inspecţie fiscală nr. ... au specificat doar faptul că în perioada verificată societatea nu a realizat venituri, faptul că nu au identificat şi nu au avut în vedere toate circumstanţele edificatoare acestui caz şi ţinând cont de aspectele prezentate, se va desfiinţa Decizia de impunere nr. .. pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Prin urmare se vor aplica prevederile art. 216 alin.(3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, unde se precizează:

„ Art. 216 - **Soluţii asupra contestaţiei**

[...]

(2) Prin decizie se poate desfiinţa total sau parţial actul administrativ atacat, situaţie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluţionare” coroborat cu prevederile pct.11.6 şi 11.7 din Ordinul OMFP –ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucţiunilor de aplicare a

Titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

„ 11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii ” .

4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de 10.441 lei, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Giurgiu prin Biroul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca , in mod legal, organele de inspectie fiscala, nu au dat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor intracomunitare in suma de 10.441 lei.

In fapt, in luna decembrie .. SRL, a inregistrat factura fiscala nr... in valoare totala de .. lei si factura nr.... in valoare totala de .. lei emise de .., pentru care a aplicat taxare inversa conform prevederilor art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala nu au dat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de 10.441 lei, deoarece agentul economic a aplicat taxare inversa la facturile emise de un comerciant bulgar - operatiuni care s-au desfasurat inainte de data la care a devenit platitoare de TVA.

Societatea contestatoare sustine ca a primit facturile in luna decembrie 2012 , ca TVA-ul ,, a fost evidentiat prin metoda taxarii inverse si ca ,,anularea dreptului de deducere in aceste cazuri fara a ajusta corespunzator si TVA-ul colectat reprezinta o incalcare grava a principiului neutralitatii ”..

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 130¹ art.132¹ art.135^{*)} art.142, art.151, art.157 , art.158² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscala, republicata, care precizeaza:

„Art. 130¹ - Achizitii intracomunitare de bunuri

(1) Se considera achizitie intracomunitara de bunuri obtinerea dreptului de a dispune, ca si un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinatia indicata de cumparator, de catre furnizor, de catre cumparator sau de catre alta persoana in contul furnizorului sau al cumparatorului catre un stat membru, altul decat cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.

[. . . .]

Art. 132¹ - Locul achizitiei intracomunitare de bunuri

(1) Locul achizitiei intracomunitare de bunuri se considera a fi locul unde se gasesc bunurile in momentul in care se incheie expedierea sau transportul bunurilor.

(2) In cazul achizitiei intracomunitare de bunuri, prevazuta la art. 126 alin. (3) lit. a), daca cumparatorul ii comunica furnizorului un cod de inregistrare in scopuri de TVA valabil, emis de autoritatile unui stat membru, altul decat cel in care are loc achizitia intracomunitara conform alin. (1), locul respectivei achizitii intracomunitare se considera in statul membru care a emis codul de inregistrare in scopuri de TVA.

[. . . .]

Art. 135^{*)} - Faptul generator si exigibilitatea pentru achizitii intracomunitare de bunuri

(1) In cazul unei achizitii intracomunitare de bunuri, faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrari de bunuri similare, in statul membru in care se face achizitia.

(2) In cazul unei achizitii intracomunitare de bunuri, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevazuta in legislatia altui stat membru la articolul echivalent

art. 155 alin. (14) sau, dupa caz, la data emiterii autofacturii prevazuta la art. 155 alin. (8) ori in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care a intervenit faptul generator, daca nu a fost emisa nicio factura/autofactura pana la data respectiva.

[. . . .]

Art. 142 - Scutiri pentru importuri de bunuri si pentru achizitii intracomunitare

(1) Sunt scutite de taxa:

a) importul si achizitia intracomunitara de bunuri a caror livrare in România este in orice situatie scutita de taxa in interiorul tarii;

b) achizitia intracomunitara de bunuri al carui import in România este in orice situatie scutit de taxa conform prezentului articol;

c) achizitia intracomunitara de bunuri pentru care, in conformitate cu art. 145 alin. (2) lit. b) - d), persoana care cumpara bunurile in orice situatie ar avea dreptul la rambursarea integrala a taxei care s-ar datora, daca respectiva achizitie nu ar fi scutita;

[. . . .]

Art. 151 - Persoana obligata la plata taxei pentru achizitii intracomunitare

(1) Persoana care efectueaza o achizitie intracomunitara de bunuri care este taxabila conform prezentului titlu, este obligata la plata taxei.

(2) Atunci cand persoana obligata la plata taxei pentru achizitia intracomunitara conform alin. (1), este:

a) o persoana impozabila stabilita in Comunitate, dar nu in România, respectiva persoana poate, in conditiile stabilite prin norme, sa desemneze un reprezentant fiscal ca persoana obligata la plata taxei;

[. . . .]

Art. 157 - Plata taxei la buget

[. . . .]

(2) Prin exceptie de la prevederile alin. (1), persoana impozabila inregistrata conform art. 153 va evidentia in decontul prevazut la art. 156², atat ca taxa colectată cat si ca taxa deductibila in limitele si in conditiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art. 150 alin. (2) - (6).

„Art. 158^{2*} - Registrul operatorilor intracomunitari

(1) Incepand cu data de 1 august 2010, se infiinteaza si se organizeaza in cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala Registrul operatorilor intracomunitari care cuprinde toate persoanele impozabile si persoanele juridice neimpozabile care efectueaza operatiuni intracomunitare, respectiv:

[. . . .]

d) achizitii intracomunitare de bunuri taxabile care au locul in România potrivit prevederilor art. 132¹;

(2) La data solicitarii inregistrarii in scopuri de TVA potrivit art. 153 sau 153¹ persoanele impozabile si persoanele juridice neimpozabile vor solicita organului fiscal competent si inscrierea in Registrul operatorilor intracomunitari daca intentioneaza sa efectueze una sau mai multe operatiuni intracomunitare, de natura celor prevazute la alin. (1).

(3) Persoanele inregistrate in scopuri de TVA potrivit art. 153 si 153¹ vor solicita inscrierea in Registrul operatorilor intracomunitari daca intentioneaza sa efectueze una sau mai multe operatiuni intracomunitare de natura celor prevazute la alin. (1), inainte de efectuarea respectivelor operatiuni”

Asadar, o achizitie intracomunitara reprezinta o livrare de bunuri care sunt transportate dintr-un stat membru UE catre alt stat membru UE de catre cumparator sau alta persoana in numele unuia dintre acestia. O astfel de livrare este scutita de taxa pe valoarea adaugata.

Pentru a efectua o achizitie intracomunitara, in primul rand, societatea trebuie sa comunice un cod valabil de TVA, ori la data emiterii facturii de catre comerciantul bulgar, societatea nu era inregistrata in scopuri de TVA, cu atat mai mult, nu era inregistrata nici in Registrul operatorilor intracomunitari.

Neinscrierea in Registrul operatorilor intracomunitari produce efecte doar in relatia cu partenerul care vizualizeaza in sistemul electronic VIES un cod inactiv de TVA, dar fara a produce efecte in ceea ce priveste tratamentul fiscal aplicabil unei achizitii intracomunitare de bunuri, iar in speta in cauza, tratamentul fiscal aplicabil operatiunii ramane neschimbat indiferent de faptul ca societatea s-a inregistrat sau nu in Registrul operatorilor intracomunitari, respectiv taxa pe valoarea adaugata este zero.

Din analiza dosarului se retine ca organele de inspectie fiscala nu au dat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata pe motiv ca, la data tranzactiei, societatea contestatoare nu era inregistrata in scopuri de TVA, fara a face referire la documentele care au stat la baza acestor operatiuni, ~~in sensul ca nu au specificat daca societatea detine documentele justificative aferente operatiunilor intracomunitare.~~

Societatea contestatoare sustine ca inca de la infiintare a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, inasa „Certificatul de inregistrare in scopuri de TVA a fost emis ulterior, la data de 29.10.2012”.

Conform art.151 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, persoana care efectueaza o achizitie intracomunitara de bunuri care este taxabila, conform Titlului VI din Codul fiscal, este obligata la plata taxei si, conform art.157, persoana impozabila va evidentia in decontul privind taxa pe valoarea adaugata atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile art.141-147¹, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei.

Asa cum este prevazut si la art.157 alin.(2), „*persoana impozabila inregistrata conform art. 153 va evidentia in decontul prevazut la art. 156², atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila in limitele si in conditiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare*”, societatea a dedus dar a si colectat taxa pe valoarea adaugata, iar organele de inspectie fiscala, constatand ca nu indeplineste conditiile legale de a deduce taxa pe valoarea adaugata, trebuia sa analizeze si sa puna accentul pe efectul fiscal al neincadrarii operatiunii ca achizitie intracomunitara.

Avand in vedere prevederile legale, precum si faptul ca din dosarul cauzei nu rezulta daca organele de inspectie fiscala, in baza art.7 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, au utilizat toate informatiile si documentele in determinarea starii fiscale a contribuabilului, se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., pentru suma de ... lei.

Prin urmare, se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

„Art.216- Solutii asupra contestatiei

[. . . .]

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

In termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii de desfiintare, organele de inspectie fiscala vor reanaliza situatia de fapt privind obligatiile fiscale ale contestatoarei in

functie de documentele relevante in speta, reglementarile aplicabile in materie, precum si cele precizate in prezenta decizie si de dispozitiile pct.11.6 si 11.7 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

„11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”

La reverificare vor fi avute in vedere si sustinerile contestatoarei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 6 si art.7 , art.65 alin.(2), art.94 alin.(1) ,105 art. (1), art. 216 alin.(3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completari ulterioare, pct.11.6 si 11.7 din Ordinul OMEP- ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a Titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 134 alin.(1), (2), (3) si (5), art. 145 alin.(2) lit.a) si alin.(4) , art.146 alin.(1) lit.a), 147¹, art. 130¹, art.132¹, art.135^{*}) art.142, art.151, art.157 , art.158², din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completari ulterioare, pct.45 pct.46 (1), pct.66 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu art.216 din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .. pentru suma totala .. lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, urmand ca o alta echipa de control decat cea care a incheiat actul atacat sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceleiasi tip de taxa, inclusiv accesoriile aferente, tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si cele precizate in prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Bucuresti in termen de 6 (sase) luni de la comunicare.