

DECIZIA nr. 842 din 19.11.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de **X GmbH**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/06.07.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia sector 2 a Finantelor Publice - Serviciul inspectie fiscala, cu adresa nr. x/03.07.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/06.07.2015, completata cu adresa inregistrata sub nr. x/MR/13.11.2015, asupra contestatiei formulata de **X GmbH**, cu sediul in Germania, B str. , , G si cu sediul fiscal in Bucuresti, str. Gh. D T nr. D, ap. , sector 3, prin SCA M si A .

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia sector 2 a Finantelor Publice sub nr. x/19.06.2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 x/30.04.2015 emisa de Serviciul inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor sector 2 a Publice, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S2 x/30.04.2015, comunicate in data de 22.05.2015, prin care s-au stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de y lei, TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y lei, TVA respinsa la rambursare in suma de y lei si accesorii aferente in suma de y lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art.209 alin. (1) lit. (b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **X GmbH**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, X GMBH solicita anularea deciziei de impunere pentru TVA in suma de y lei si pentru dobanzi/majorari de intarziere aferente in suma de y lei.

In sustinerea contestatiei societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Motive privind nelegalitatea deciziei de impunere.

Decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala au fost emise fara respectarea prevederilor art.43, art.65 si art.87 din Codul de procedura fiscala, respectiv lipsesc mentiuni cu privire la motivele de fapt si temeiul de drept.

Organele de control nu enunța textele de lege încălcate de societate și motivele pentru care taxa dedusă nu este deductibilă și cele care au condus la stabilirea taxei colectate suplimentară.

Lipsa sau motivarea lacunara a actului administrativ afectează certitudinea impunerii și pun societatea în situația de a nu se putea apăra, astfel încât solicită desființarea deciziei de impunere.

2. Nelegalitatea stabilirii diferentelor suplimentare de taxa pe valoarea adăugată.

2.1. Cu privire la nerecunoașterea dreptului de deducere a TVA în suma de y lei aferentă serviciilor de contabilitate achiziționate de la SC AG A & G Tax SRL; TVA în suma de y lei aferentă facturilor emise de TVF A GmbH pentru care nu a prezentat documente justificative; TVA în suma de y lei aferentă serviciilor de colectare, tratare și reciclare de la SC T W R SRL neînscrisă într-o factură:

Din jurnalul de cumpărări și din decontul de TVA înregistrat la AFP sector 2 rezultă că pentru TVA în suma de y lei din facturile fiscale nr. x/x/13.03.2009 și nr. x/x/13.03.2009 emise de TVF A GmbH nu s-a exercitat dreptul de deducere.

La data exercitării dreptului de deducere taxa aferentă serviciilor era exigibilă având în vedere că furnizorii au emis o factură și au colectat TVA și, ca atare în mod abuziv se înlătură dreptul de deducere pentru considerentele menționate, respectiv prin solicitarea unor documente justificative suplimentare facturii fiscale.

Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și servicii efectuate pe teritoriul României este dovedit prin înregistrarea X în scopuri de TVA.

Referitor la serviciile de contabilitate achiziționate în perioada ianuarie 2010-iunie 2014: pe de o parte, dispozițiile art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal nu impun o legătură directă și imediată între achiziții și operațiunile taxabile, iar pe de altă parte, chiar dacă nu a realizat o activitate în România aceste servicii erau necesare respectării obligațiilor declarative și derulării în condiții optime a activității societății, fiind respectate și dispozițiile art.146 alin.1 lit.a din Codul fiscal și pct.46 alin.1 din Normele metodologice de aplicare privind deținerea facturilor fiscale legal întocmite.

Prin urmare se impune anularea măsurii dispuse cu privire la stabilirea TVA nedeductibilă în suma totală de y lei.

2.2. Cu privire la modificarea bazei impozabile a TVA colectată

Măsura colectării TVA pentru bunurile achiziționate de la A România SA având ca temei de drept art.137 alin.1 lit.a și art.140 alin.1 din Codul fiscal este nelegală, întrucât situația de fapt nu corespunde realității: nu există nicio dovadă că X a solicitat achiziționarea și preluarea bunurilor ce fac obiectul facturilor emise, din acest motiv nefiind achitată contravaloarea acestora, așa cum rezultă din corespondența purtată cu A România, atasată.

Așa cum s-a reținut în RIF nu există informații cu privire la beneficiarul bunurilor pentru a se reține că a existat o livrare de bunuri către TCD.

Măsura de colectare a TVA este nelegală chiar dacă s-ar accepta că a existat o livrare de bunuri, operațiunii fiindu-i incidente dispozițiile legale privind taxarea inversă conform art.160 din Codul fiscal și pct.82 din Normele metodologice privind măsuri de simplificare pentru TVA.

În speta, condițiile cumulative impuse de lege au fost respectate, organele de control neprecizând niciun element privind neîndeplinirea condițiilor pentru aplicarea măsurilor de simplificare.

Intrucât nici situația de fapt reținută de organele de control și nici dispozițiile legale invocate nu sunt de natură să susțină măsura de colectare a TVA aferentă bunurilor așa zis achiziționate de X se impune anularea obligației de plată.

2.3. Cu privire la obligațiile fiscale accesorii

Accesoriile pentru perioada 25.01.2009-28.04.2015 sunt nelegale întrucât sumele stabilite suplimentar sunt aferente unor operațiuni ulterioare datei de 25.01.2009 neexistând faptul generator care să determine baza de impunere la data reținută.

În consecință, contestatara solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere pentru suma totală de y lei și a respingerii la rambursare a TVA în suma de y lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-S2 x/30.04.2015, Activitatea de inspectie fiscală din cadrul Administrației sector 2 a Finanțelor Publice a stabilit, în baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-S2 x/30.04.2015:

- TVA stabilită suplimentar în suma de y lei
- TVA respinsă la rambursare în suma de y lei
- TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în suma de y lei
- Accesorii aferente TVA în suma de y lei

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile contestatarii, constatările organului de inspectie fiscală, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

X GmbH este societate nerezidentă cu sediul în Germania, înregistrată în scopuri de TVA în România cu cod RO x, având ca obiect de activitate "Intermedieri în comerțul cu mobilă, articole de menaj și de fierărie" - cod CAEN 4615.

Prin raportul de inspectie fiscală nr. F-S5 x/30.04.2015 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscală din cadrul Administrației sector 2 a Finanțelor Publice a efectuat inspectie fiscală la **X GmbH**, pentru perioada 01.10.2008-30.06.2014, în vederea soluționării decontului de TVA cu opțiune de rambursare nr. x/26.07.2014, în suma de y lei.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 x/30.04.2015, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x/30.04.2015 s-au stabilit obligatii fiscale de plata, astfel:

- TVA stabilita suplimentar in suma de y lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de y lei
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y lei
- Accesorii aferente TVA in suma de y lei

3.1. Referitor la aspectele procedurale

Cauza supusa solutionarii este daca sunt intemeiate motivatiile contestatarei cu privire la nemotivarea actelor administrative fiscale ce fac obiectul contestatiei.

In fapt, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare cu control anticipat inregistrat sub nr. x/26.07.2014, organele fiscale din cadrul DGRFPB au emis raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 x/30.04.2015 si decizia de impunere nr. F-S2 x/30.04.2015, comunicate societatii sub semnatura in data de 22.05.2015.

Prin contestatia formulata, X Gmbh sustine ca decizia de impunere nu indeplineste conditiile procedurale, respectiv cerintele mentionate la art.43, art.65 si art.87 din Codul de procedura fiscala cu privire la motivarea acesteia, ceea ce afecteaza certitudinea impunerii si conduce la imposibilitatea de a se apara.

In drept, potrivit art. 43 si art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 43** - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) ștampila organului fiscal emitent; [...]”.

“**Art. 46** - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu

excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

In raport de continutul si forma raportului de inspectie fiscala nr. F-S2 x/30.04.2015 si a deciziei de impunere nr. F-S2 x/30.04.2015, comunicate contestatarei se retine ca acestea contin semnaturile persoanelor imputernicite ale organului fiscal conform art.43 alin.2 din Codul de procedura fiscala, respectiv semnatura membrilor echipei de inspectie fiscala care au intocmit actul de inspectie fiscala, fiind avizat de sef serviciu si aprobat de sef administratie adjunct, purtand stampila organului fiscal, astfel incat nu sunt intrunite conditiile care sa atraga nulitatea acestora.

Totodata, contrar sustinerilor contestatarei, la pct. 2.2.2. si la pct. 2.2.3. din decizia de impunere F-S2 x/30.04.2015 sunt inscise „Motivul de fapt” si „Temeiul de drept” care au stat la baza emiterii deciziei.

Decizia de impunere este insotita de raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 x/30.04.2015 anexat, in care situatia de fapt constatata de organele de inspectie fiscala, explicatiile si documentele furnizate de societate si punctul de vedere al echipei de inspectie fata de cele constatate sunt pe larg descrise atat la capit.III „Constatarile fiscale” (pg.3/14-pg.12/14 din RIF), cat si capit.VI „Discutia finala cu contribuabilul” (pg.13/14 din RIF).

Faptul ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat justificarile contestatarei, in mod argumentat din punct de vedere fiscal, nu echivaleaza cu lipsa motivarii actelor administrative, asa cum eronat incearca sa sustina societatea contestatara.

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca decizia de impunere nr. F-S2 x/30.04.2015 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art.43 si la art. 46 din Codul de procedura fiscala, sustinerile privind nemotivarea deciziei fiind nejustificate si vadind o inteprtare formalista a dispozitiilor legale aplicabile, in conditiile in care si-a motivat contestatia formulata, drept pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata cu privire la acest aspect.

3.2. Referitor la TVA deductibila in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere pentru TVA in suma de y lei, in conditiile in care societatea nu probeaza efectuarea acestor achizitii in beneficiul sau si in scopul realizarii operatiunilor supuse TVA, iar argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala .

In fapt, in perioada verificata, societatea a dedus TVA in suma totala de t lei din facturi emise de diversi furnizori reprezentand achizitii de servicii, din care:

- y lei - servicii supuse taxarii inverse aferente facturilor nr. x/x/10.09.2009 si nr. x/x/13.09.2009 emise de TVF A GmbH;
- y lei - servicii de contabilitate aferente facturilor emise de SC AG A & G Tax SRL in perioada ianuarie 2010-decembrie 2013;
- y lei - avans servicii de colectare, tratare si reciclare deseuri aferente facturii fiscale seria T nr.x/30.04.2008 emisa de SC T W R SRL.

Prin raportul de inspectie fiscala nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA in suma de y lei, pe motiv ca nu au fost respectate prevederile art.145 alin.2 lit.a si art.146 alin.1 lit.a din Codul fiscal, cu privire la modul de inregistrare a facturilor, existenta documentelor justificative si utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

In drept, in conformitate cu prevederile art.126, art. 134¹, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

Codul fiscal:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei **sunt operatiuni impozabile in Romania** cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

[...];

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2)."

"Art. 134¹. **Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii**

(1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

(7) **Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate** sau, dupa caz, în functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari. Totusi, perioada de decontare nu poate depasi un an."

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere:

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) operatiuni taxabile; [...]."

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) **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) [...]."

*Conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite, **cumulativ, urmatoarele conditii:** achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si **sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile**, iar operatiunile au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca achizitiile de bunuri si servicii facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.***

Pe cale de consecinta nu se acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii care nu sunt efectuate in scopul utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabil si pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile sau din documente ce nu sunt emise pe numele persoanei impozabile.

De asemenea, din coroborarea textelor de lege mentionate anterior, se retine ca este admisa la deducere taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care se demonstreaza realitatea si utilitatea achizitiilor efectuate, respectiv daca acestea au fost achizitionate in vederea realizarii de operatiuni taxabile, operatiuni care trebuie sa aiba legatura cu activitatea economica desfasurata de societate.

Referitor la justificarea deductibilitatii TVA aferenta achizitiilor se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie de catre persoana impozabila a unui serviciu, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestuia in scop economic.**

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deductibilitatii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza **de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.**

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca **exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare,** persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta **dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.**

Ca atare, obligatia prezentarii de **dovezi obiective,** pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiei unor servicii de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor bunuri si servicii premergatoare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor fiscale, **dovezi obiective** care sa demonstreze **utilizarea acestora pentru operatiuni care dau drept de deducere.**

Din acest punct de vedere, **conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-146 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila,** inclusiv in ceea ce priveste

conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca X GmbH nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferenta unor facturi reprezentand: taxare inversa emisa de TVF A GmbH, servicii de contabilitate emise de SC AG A & G Tax SRL, avans pentru servicii de colectare, tratare si reciclare deseuri emisa de SC T W R SRL, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente justificative privind sumele inregistrate si nu a demonstrat utilizarea serviciilor in folosul operatiunilor sale taxabile, ori sumele nu se regasesc inregistrate in evidenta societatii, asa cum stipuleaza dispozitiile legale in vigoare pe perioada verificata.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile societatii rezulta urmatoarele aspecte:

3.2.1. Cu privire la TVA deductibila in suma de y lei

Din constatările organelor de inspectie fiscala rezulta ca societatea a inregistrat, prin taxare inversa, in data de 13.03.2010, respectiv in data de 03.10.2010, TVA in suma de y lei din facturile nr. x/x/10.03.2009 si nr. x/x/13.03.2009 emise de TVF A GmbH, Germania, in valoare de y lei, in care sunt inscrise informatii precum: proiect nr. x - „Demolare fabrica de bere in Piatra Neamt, Romania”; servicii - „Procesarea deseurilor metalice rezultate”; contract din data de 07.08.2008; acord din data de 19.11.2008; perioada de prestare a serviciilor: 22.08.2008-01.12.2008.

Pentru sumele facturate societatea nu a prezentat documente justificative privind prestarea serviciilor, respectiv: situatii/devize de lucrari care sa cuprinda informatii privind personalul care a prestat aceste servicii, autorizatii de demolare, etc. prin care sa faca dovada utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, asa cum stipuleaza art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal.

Ca urmare, prin raportul de inspectie fiscala nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA in suma de y lei.

3.2.2. Cu privire la TVA deductibila in suma de y lei

In perioada ianuarie 2010-iunie 2013 contestatara a inregistrat TVA in suma de y lei dedusa din facturi emise de SC AG A & G Tax SRL, in valoare totala de y lei reprezentand servicii contabilitate.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA dedusa din facturile emise lunar in perioada 31.01.2010-30.06.2013, intrucat incepand cu luna ianuarie 2010 X GmbH nu a desfasurat nicio activitate in Romania care sa genereze operatiuni taxabile cu drept de deducere, in conformitate cu art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal.

3.2.3. Cu privire la TVA deductibila in suma de y lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus TVA in suma de y lei din factura seria D nr. x/30.04.2008 emisa de SC T W R SRL (fosta SC S DTM SRL) reprezentand avans servicii colectare, tratare si reciclare deseuri.

Din informatiile transmise organului fiscal de furnizorul SC TWR SRL, urmare solicitarilor AS2FP din adresa nr.x/12.03.2015 privind relatiile comerciale dintre cele doua societati rezulta ca aceasta a emis catre X GmbH factura seria DTM nr. NCVx/31.07.2009, reprezentand storno factura seria DTM nr.IFx/30.04.2008, fara ca aceasta sa se regaseasca in evidenta contabila a societatii.

Prin raportul de inspectie fiscala nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA in suma de y lei, intrucat nu este inscrisa intr-o factura, nefiind respectate dispozitiile art.146 alin. 1 lit.a din Codul fiscal si pct.46 din Normele metodologice de aplicare.

Referitor la constatările organelor de inspectie fiscala, prin contestatia formulata societatea sustine ca este indreptatita la deducerea TVA aferenta achizitiilor efectuate pe teritoriul Romaniei dovedita prin inregistrarea sa in scopuri de TVA si prin detinerea facturilor fiscale intocmite cu respectarea dispozitiilor art.146 din Codul fiscal si pct.46 din Normele metodologice de aplicare, precum si faptul ca dispozitiile art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal nu impun o legatura directa si imediata intre achizitiile efectuate si realizarea de operatiuni taxabile.

Totodata, in sustinerea contestatiei anexeaza: decontul de TVA aferent lunii martie 2009 inregistrat la organul fiscal sub nr. x/09.04.2009, jurnalul de cumparari pe luna martie 2009 si o adresa de corespondenta cu SC A Romania SA din data 21.12.2009, fara a depune niciun document care sa justifice necesitatea, oportunitatea si utilizarea in scopul operatiunilor taxabile a achizitiilor efectuate.

Fata de aspectele constatate de inspectia fiscala si de documentele aflate in dosarul contestatiei nu pot fi retinute argumentele invocate de X GmbH privind exercitarea dreptului de deducere, avand in vedere urmatoarele:

Simpla achizitie a unor servicii de catre o societate comerciala **nu este suficienta pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza operatiuni taxabile**, asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza

intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...)**." Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **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 si in beneficiul persoanei impozabile.**

Referitor la TVA in suma totala de y lei dedusa de societate si neacceptata la deducere, se retine faptul ca, in vederea lamuririi unor aspecte privind activitatea societatii si stabilirii starii de fapt fiscale, prin adresa nr. x/12.03.2015 adusa la cunostinta reprezentantului legal al X, organele de inspectie fiscala au solicitat prezentarea tuturor documentelor justificative care au stat la baza inregistrarii contabile si intocmirii declaratiilor fiscale efectuate in perioada verificata (august 2008-iunie 2014), respectiv: contracte, autorizatii, situatii de lucrari, procese verbale de predare-primire, avize de expeditie etc. care au stat la baza activitatii defasurate si care sa probeze realitatea si legalitatea operatiunilor efectuate. Reprezentantul legal al X precizeaza urmatoarele:

„Entitatea verificata a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala toate documentele pe care le-a avut la dispozitie. Mentionez ca nu toate documentele au fost prezentate in original intrucat entitatea a arhivat documentele electronic.”

Se retine ca, desi potrivit prevederilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitiile de bunuri si servicii efectuate este conditionat de utilizarea acestora "in folosul operatiunilor **sale** taxabile", respectiv dreptul de deducere se castiga si se exercita numai in situatia in care operatiile economice sunt destinate utilizarii pentru realizarea operatiunilor **sale** impozabile, societatea nu a dat curs acestor reglementari legale, intrucat nu a prezentat nicio dovada din care sa rezulte modul in care au fost folosite achizitiile pentru realizarea operatiunilor taxabile.

Asa cum s-a retinut anterior, achizitia unor servicii in scop economic, pentru realizarea afacerii nu este suficienta pentru asigurarea deductibilitatii tuturor achizitiilor realizate.

Astfel, **nu orice decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal**, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are (mai ales) si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale.

Ca atare, **achizitia serviciilor "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie**

un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.

Aplicand cele de mai sus in prezenta speta, se retine ca X GmbH *nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada, concludenta si obiectiva, din care sa rezulte activitatile concrete prin care s-au materializat serviciile facturate si faptul ca acestea au fost efectuate in beneficiul sau, astfel incat **simpliciter afirmatie privind necesitatea achizitionarii acestora in vederea desfasurarii activitatii nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.***

Motivatia contestatarei vizand faptul ca suma de y lei nu a fost dedusa in martie 2009 si ca organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibila aceasta suma nededusa este nejustificata intrucat din anexele actului de control rezulta ca suma de y lei si suma de y lei au fost deduse in lunile martie si octombrie 2010, date la care au si fost considerate nedeductibile.

In ceea ce priveste suma de y lei, contestatara nu face dovada inregistrarii in contabilitate a facturii de stornare.

Se retine totodata faptul ca, potrivit art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicata "**inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**", iar potrivit Normei metodologice pentru aplicarea Codului de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

*"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, **organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.***

*102.2. **Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...).***"

Ca atare sunt nejustificate afirmatiile contestatarei vizand neluarea in considerare la stabilirea starii de fapt fiscale a documentelor justificative, inspectia fiscala avand in vedere tocmai *examinarea starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si analizarea documentelor justificative din perioada supusa inspectiei fiscale prezentate de societate, conform dispozitiilor legale in vigoare aplicabile in speta.*

Mai mult, se retine ca potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare:

Codul fiscal:

"**Art. 156.** - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:

c) **sa furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare** în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la subunități.(....)"

Normele metodologice:

"**79.** (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidente și documente:

- a) evidente contabile ale activității sale economice;
- b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;
- c) facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică (...)."

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile art. 56 și art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

"**Art. 56** - (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, **contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri și orice alte înscrisuri.**"

"**Art. 65** - (1) Contribuabilul **are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal**".

Or, așa cum s-a arătat în conținutul deciziei, nedemonstrarea faptului că sunt în folosul operațiunilor impozabile a condus la măsura neacordării dreptului de deducere a TVA din facturile emise de furnizor de către inspectia fiscală.

Faptul că nu au existat justificările scrise care să poată proba scopul achizițiilor efectuate, motivația societății vizând dreptul de deducere a TVA în baza documentelor prezentate este lipsită de orice suport legal.

Căta vreme, așa cum reiese din explicațiile prezentate în timpul inspecției fiscale societatea avea cunostința de caracterul nedeductibil al sumelor facturate de furnizori, susținerile privind dreptul de deducere a TVA aferente acestora sunt *simple afirmatii pro-causa* ce nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, prin adresa înregistrată la organul fiscal sub nr. x/30.04.2015 și-a exprimat punctul de vedere asupra inspecției fiscale, în sensul că nu deține toate informațiile necesare pentru a detalia obiecțiunile asupra constatărilor inspecției fiscale.

Se reține că, nici în susținerea contestației, X GmbH nu depune niciun document care să contrazică aspectele constatate de inspectia fiscală referitoare la sumele deduse, respectiv *documente prin care să demonstreze că serviciile facturate au fost efectiv prestate de reprezentanții societăților furnizoare în beneficiul societății contestatoare, precum și documente care să justifice sumele*

inregistrate in evidenta contabila, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."

Din textul de lege mai sus invocat rezulta ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Ca atare nu pot fi retinute afirmatiile contestatarei privind dreptul de deducere a TVA in suma de y lei ($y+y+y$), cata vreme nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei documente care sa justifice dreptul de deducere in perioada supusa verificarii, contrar sustinerilor din contestatie, in conditiile in care referitor la TVA dedusa, singurele inscrieri anexate sunt: decontul de TVA si jurnalul de cumparari pe luna martie 2009.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca societatea nu a prezentat dovezi obiective care sa sustina intentia sa de a utiliza serviciile achizitionate in beneficiul sau si in scopul realizarii de operatiuni taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, tinand seama de art.213 din Codul de procedura fiscala - *"(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii"*

se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei ($y+y+y$) dedusa din facturile emise de furnizori.

In consecinta, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru suma de y lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 x/30.04.2015.

3.3. Referitor la TVA colectata in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA aferenta achizitiilor de la SC A Romania

SRL, in conditiile in care pentru bunurile achizitionate contestatara nu face dovada livrarii si nici nu se regasesc in stocul acesteia.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca X GmbH nu a inregistrat in evidenta contabila facturile seria AGR nr. x/26.02.2009, in valoare de t lei si nr. x/30.04.2009, in valoare de t lei reprezentand contravaloare deseuri de fier, emise de SC A Romania SA in regim de taxare inversa.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x/30.04.2015 s-a procedat la colectarea TVA in suma de y lei aferenta unei baze impzabile in suma de t lei, in conformitate cu prevederile art.137 alin.1 lit.a, coroborat cu art.140 alin.1 si art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.82 din Normele metodologice de aplicare.

In drept, in ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si a operatiunilor impozabile, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, in vigoare pe perioada verificata:

"Art. 126 - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plata; (...)."

"Art.137 - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; (...)."

"Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse."

"Art.160 - (1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

Normele metodologice:

"82. (1) Condiția obligatorie prevăzută la art. 160 alin. (1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este că atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, și operațiunea în cauză să fie taxabilă. Măsurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la art. 125² din Codul fiscal."

Fata de cadrul legal mentionat anterior se retine ca, in sfera operatiunilor impozabile se includ operatiunile care, in conditiile prevazute de lege, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, aflate in sfera taxei, efectuate cu plata, realizate de o persoana impozabila. Conditia referitoare la plata bunurilor implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta, respectiv a unui avantaj pentru client prin furnizarea de bunuri si/sau servicii, iar contrapartida obtinuta aferenta avantajului primit o constituie efectuarea platii catre furnizor.

De asemenea, legiuitorul a precizat in mod expres faptul ca pentru a fi aplicabile măsurile de simplificare, respectiv taxarea inversa, operatiunea în cauză trebuie să fie taxabilă.

Totodata, potrivit prevederilor art. 156 din Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare, persoana impozabila are obligatia detinerii tuturor documentelor si evidentelor contabile si a justificarii operatiunilor realizate privind activitatea economica desfasurata.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile societatii rezulta urmatoarele aspecte:

In vederea lamuririi unor aspecte privind tranzactiile comerciale derulate cu SC A Romania SA, prin adresa nr. x/12.03.2015 adusa la cunostinta reprezentantului legal al X, AS2FP a solicitat in temeiul art.52 si art.56 din Codul de procedura fiscala, documente si informatii care au stat la baza relatiei contractuale intre cele doua societati, in perioada decembrie 2008-iunie 2014.

Din documentele si informatiile transmise de societate prin adresa inregistrata la organul fiscal sub nr. x27.03.2015 rezulta urmatoarele:

1. X GmbH a incheiat, in calitate de prestator/cumparator cu SC A Romania SA in calitate de beneficiar/vanzator:

- contractul de executie lucrari din data de 07.07.2008, al carui obiect il constituie: executia lucrarilor de demontare si demolare cladiri aflate in proprietatea A , precum si preluarea si valorificarea deseurilor rezultate din aceste operatiuni;

- contractul nr.x/08.05.2008 privind vanzarea/cumpararea de fier vechi neprelucrat pentru o cantitate estimata de 200 t fier vechi; conform art.3 din contract, cumparatorul va incarca fierul vechi din locul indicat de catre beneficiar, in prezenta unui delegat al beneficiarului, iar incarcarea se face prin SC R S F Moldova SRL, care executa contractul in numele beneficiarului.

2. Din confirmarea nr. x/29.01.2009 transmisa de SC A Romania SA - beneficiar rezulta ca X GmbH - cumparator a devenit proprietarul obiectelor specificate in anexele la contracte pentru fabrica din Roman si pentru fabrica din Buzau, conform autorizatiei de desfiintare.

3. SC A Romania SA a emis, in regim de taxare inversa, catre X GmbH, urmatoarele facturi:

- nr.x/26.02.2009, reprezentand contravaloarea a x kg deseuri de fier, in valoare de t lei;

- nr.x/30.04.2009 reprezentand diferenta pret factura nr.x/26.02.2009 si contravaloarea a x kg deseuri de fier, in valoare de t lei.

Sumele au fost declarate de SC A Romania SA in deconturile de TVA aferente lunilor februarie si aprilie 2009.

4. SC A Romania SA a transmis organelor fiscale urmatoarele:

- un numar de 181 avize de insotire a marfurilor pentru deseuri de fier, avand inscise la rubrica furnizor - SC A Romania SA, iar la rubrica cumparator - X – Depozit Galati, emise in perioada mai 2008-aprilie 2009, pentru cantitatea totala de x kg;

- facturi emise de SC A Romania SA catre X in perioada mai 2008-aprilie 2009 din care rezulta o cantitate totala de x kg.

Rezulta o diferenta intre cantitatea de deseuri de fier inscisa in avizele de expeditie fata de cantitatea facturata de x kg.

5. Intrucat din coroborarea documentelor si informatiilor transmise de furnizor cu cele prezentate de contestatara in timpul inspectiei fiscale s-a constatat ca facturile nr. x/26.02.2009 si nr. x/30.04.2009, in valoare totala de t lei nu se regasesc inregistrate in evidenta contabila a societatii, nici ca achizitii si nici ca livrari, respectiv faptul ca bunurile au fost livrate dar nu se regasesc in stocul X, astfel incat nu se poate identifica beneficiarul acestora, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu se pot aplica masurile de simplificare prevazute la art.160 din Codul fiscal.

6. Prin raspunsul la solicitarea de informatii nr.x/11.03.2015, societatea precizeaza ca „a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala toate documentele pe care le-a avut la dispozitie.”

6. Prin contestatia formulata, societatea sustine ca nu exista nicio dovada a solicitarii achizitionarii si preluarii bunurilor si nici a achitarii facturilor, asa cum reiese din corespondenta purtata cu A Romania, iar pe de alta parte, chiar daca s-ar accepta ca a existat o livrare de bunuri considera ca sunt indeplinite conditiile cumulative impuse de lege pentru aplicarea masurilor de simplificare.

7. Asa cum s-a retinut anterior, potrivit art.160 din Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare, condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este ca atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA, iar operațiunea în cauză să fie taxabilă.

8. In sustinerea contestatiei, societatea a anexat asa cum s-a retinut la punctele anterioare din decizie numai: decontul de TVA aferent lunii martie 2009, jurnalul de cumparari pe luna martie 2009 si o adresa de corespondenta purtata cu SC A Romania SA, incheiata in data 21.12.2009, care contine in mare parte mentiuni referitoare la modul de efectuare/acceptare a platilor, fara sa anexeze vreun in scris care sa-i sustina afirmatiile cu privire la TVA contestata.

Ca atare nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei simpla afirmatie privind justificarea indeplinirii conditiilor privind aplicarea masurilor de simplificare pentru activitatile desfasurate, in conditiile in care, contestatara nu a justificat nici in timpul inspectiei fiscale si nici prin contestatia formulata aplicabilitatea acestor dispozitii legale.

Astfel, fata de argumentele contestatarii privind nelegalitatea colectarii TVA, se retine ca:

- organele de inspectie fiscala sunt in drept sa faca estimari sau reincadrari ale unor situatii fiscale, in scopul stabilirii unor obligatii fiscale, in cazurile prevazute de lege, actiunea acestora nefiind astfel abuziva;

- contestatara invoca propriile neregularitati privind corectitudinea si realitatea declaratiilor, detinerea documentelor contabile si modul de inregistrare al operatiunilor.

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

Se reține că, deși contestă quantumul taxei stabilite prin decizia atacata contestatara nu aduce motivații bazate pe dovezi și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată motivele de fapt ale deciziei emise de organul fiscal și din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de acestea.

Motivele invocate de contestatara in sustinerea cauzei cu privire la acest capat de cerere sunt contradictorii, in conditiile in care invoca faptul ca inspecorii fiscali nu au facut dovada ca aceasta a platit SC A Romania SA achizitiile in discutie, iar pe de alta parte ca, chiar si daca ar fi avut loc o achizitie de la Agrana s-ar aplica masurile de simplificare.

Aceste motive sunt neintemeiate avand in vedere ca datorarea/nedatorarea TVA nu este legata de plata si, desi a avut relatii comerciale cu societatea Agrana nu prezinta o analiza a acestor relatii, ba mai mult privind solicitarea aplicarii masurilor de simplificare recunoaste ca ar fi loc o achizitie, dar si ca pentru aplicarea masurilor de simplificare este necesar ca, atat furnizorul si beneficiarul sa fie persoane impozabile; ori, in cazul de fata nu se face dovada existentei unui beneficiar-persoana impozabila, atata timp cat livrarile nu s-au inregistrat.

În atare condiții, contrar susținerilor contestatarii, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite, în virtutea art.11 din Codul fiscal, să analizeze și să reîncadreze tranzacțiile, pentru a reflecta conținutul economic real al acestora, în situația în care din documentele prezentate și din informațiile obținute în timpul inspecției fiscale nu s-a putut determina dacă societatea a stabilit corect obligațiile de plată.

În consecință, urmează să se respingă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente contestația cu privire la TVA colectată în suma de y lei, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S2 x/30.04.2015.

3.4. Referitor la accesoriile în suma de y lei

Cauza supusă soluționării este dacă contestatara datorează accesoriile stabilite de inspecția fiscală, în condițiile în care, sarcina acesteia a fost stabilită o diferență de TVA de plată pentru care s-a dispus respingerea contestației.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. F-S2 x/30.04.2015 i s-au comunicat societății accesorii în suma de y lei, reprezentând majorări/dobânzi de întârziere, calculate pentru perioada 25.01.2009-28.04.2015 aferente TVA stabilită suplimentar de plată în suma de y lei.

In drept, în ceea ce privește calcularea majorărilor de întârziere/dobânzilor, potrivit art.119 și art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

“**Art. 120** - (1) Majorările de întârziere 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, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei 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 majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadentei și până la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Potrivit potrivit art.119, art.120 si art. 120¹ din Codul de procedura fiscala , modificata prin OUG nr. 39/2010:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“**Art. 120** - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscala, modificat prin OUG nr. 88/2010, începând cu 01.10.2010:

“**Art.120** - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscala, modificat prin OUG nr. 8/2014, începând cu 01.03.2014:

“**Art.120** - (7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile/dobanzile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de y lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-S2 x/30.04.2015 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarei de majorari/dobanzi de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata contestatia a fost respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente, iar prin contestatie societatea aduce ca singur argument faptul ca obligatia fiscala s-a nascut la o data ulterioara datei de 25.01.2009, fara a prezenta un alt mod de calcul al accesoriilor contestate si fara a tine seama de faptul ca majorarile/dobanzile de intarziere au fost calculate asupra TVA stabilita suplimentar de inspectia fiscala pe intreaga perioada verificata (inclusiv in ceea ce priveste TVA aferenta facturii de avans emisa in anul 2008, neacceptata la deducere), urmeaza a se respinge contestatia pentru majorari/dobanzi de intarziere in suma de y lei aferente TVA stabilita suplimentar in suma de y lei, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.11, art.126, art.134¹, art.137, art.140, art.145, art.146, art.156 si art.160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.79 si pct.82 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile, art.56, art.65, art.105, art.119, art.120, art.213 si art.216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.102.1 si pct.102.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1040/2004:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X GmbH impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 x/30.04.2015, emisa de Activitatea de Inspectie fiscala din cadrul AS2FP pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y lei si pentru majorari/dobanzi de intarziere in suma de y lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

