

## D E C I Z I A nr. 3001/1015 / 18.12.2014

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din sat ..., comuna ..., reprezentată prin cabinet de avocat ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr.../...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în sat ..., comuna ..., nr. ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., prin dna. ..., în calitate de administrator, reprezentată prin cabinet de avocat ...

Contestația a fost depusă la AJFP ..., fiind înregistrată sub nr.../...2014.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, și vizează suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei – TVA respinsă la rambursare;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei Cabinetului de avocat ... și semnătura dnei. avocat ..., la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr. ... / ... 2014.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În speță, sunt aplicabile prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și dispozițiile exprese ale art.17 din OUG nr. 74 / 2013, coroborat cu art.12 din HG nr. 520/2013.

**I.** Prin contestația formulată, SC X SRL din sat ..., comuna ..., reprezentată prin cabinet de avocat ..., susține următoarele:

**I.1** Cu privire la TVA în sumă de ... lei reprezentând:

- TVA în sumă de ... lei, dedusă pe baza unor facturi în xerocopie sau fax;

- TVA în sumă de ... lei, aferentă materialelor de construcții facturate de SC B SRL pentru investiția realizată de SC X SRL.

a) Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă facturilor în fotocopie sau fax;

Petenta consideră că, în mod netemeinic și nelegal, organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibilă TVA în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a)

și prevederile art.155 din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) și (2) din HG nr.44/2004, susținând că motivul de drept invocat de organele de inspecție fiscală, respectiv art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/2003 nu permite organului de inspecție fiscală să considere nedeductibilă TVA aferentă facturilor în cauză.

Astfel, art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/2003, instituie doar condiționarea exercitării dreptului de deducere a TVA, de deținerea unei facturi care să conțină elemente prevăzute la art.155 din LG nr.571/2003, petenta susținând că deține facturi în acest sens.

În ce privește pct.46 alin.(1) și (2) din HG nr.44/2004, petenta arată că prevede că în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport de hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să menționeze că este duplicat și înlocuiește factura inițială.

Petenta susține că și-a dedus TVA pe baza acestor facturi, în conformitate cu prevederile de mai sus, achizițiile respective fiind efectuate în scopul operațiunilor taxabile respectând prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din LG nr.571/2003, lucru care nu este contestat de organul de inspecție fiscală.

**b) Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă materialelor de construcții facturate de SC B SRL pentru investiția realizată de SC X SRL;**

Petenta consideră că în mod netemeinic și nelegal, organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibilă TVA în sumă de ... lei, sumă aferentă materialelor de construcții facturate de SC B SRL pentru investiția realizată de SC X SRL.

Motivele de drept invocate de organul de inspecție fiscală, respectiv prevederile art.126 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/2003 și pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004, nu permit organului de inspecție fiscală de a considera nedeductibilă TVA aferentă facturilor în cauză.

Petenta arată că în ceea ce privește art.126 alin.(1) din LG nr.571/2003, prevede că:

*“Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulative următoarele:*

*a) operațiunile 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 plată”,* ori pentru SC X SRL operațiunile în cauză reprezintă achiziții de bunuri și nu livrări, acestea fiind impozabile din punct de vedere al TVA.

În ce privește art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/2003, petenta arată că acesta instituie doar condiționarea exercitării dreptului de deducere a TVA, de deținerea unei facturi care să conțină elementele prevăzute de art.155 din LG nr.571/2003, susținând că deține facturi în acest sens, în condițiile în care organul fiscal nu susține că societatea nu ar deține facturi, sau că nu conțin elementele prevăzute de art.155 din LG nr.571/2003.

Petenta, referitor la pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004, arată că justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute de art.146 alin.(1) din Codul fiscal, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute de art.155 din Codul fiscal, iar așa cum a precizat și mai sus, petenta susține că deține facturi în acest sens, iar organele de inspecție fiscală nu au menționat că nu ar deține facturi, sau că acestea nu conțin elementele prevăzute de art.155 din LG nr.571/2003.

Cu privire la Decizia V din 15.01.2007 a Î.C.C.J invocată de organele de inspecție fiscală, petenta arată că prevederile acesteia nu au fost încălcate, motivat de faptul că documentele justificative (facturi) conțin și furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale (Codul fiscal), lucru necontestat de organul fiscal.

Cu privire la Decizia nr.439/2004 a Curții Europene de Justiție, invocată de organele fiscale, petenta arată că prevederile acesteia sunt în favoarea sa, în sensul că a fost beneficiar de bună credință, contractând realizarea investiției la SC X SRL (și nu achiziția unor materiale de construcții), și nu a cunoscut faptul că materialele de construcții, facturate prin cuprinderea lor în situații de lucrări, ar fi provenit din operațiuni legate de anumite fraude și prin urmare nu poate pierde dreptul de deducere a TVA.

Mai mult, petenta susține că organele fiscale au încălcat prevederile acestei Decizii în sensul că au considerat suma în cauză ca fiind nedeductibilă, chiar dacă art.17 din Directiva a 6-a trebuie interpretat în sensul că se opune unei prevederi interne prin care cumpărătorul pierde dreptul de deducere a TVA.

Totodată, petenta consideră că:

- nu avea obligația legală să verifice proveniența materialelor de construcții facturate de executantul investiției (SC B SRL) pe baza situațiilor de lucrări;
- nu avea datoria să verifice dacă furnizorii executantului investiției (SC B SRL), respectiv SC F SRL, aveau sau nu capacitatea de a transporta materialele de construcții în cauză.

**I.2** Cu privire la TVA în sumă de ... lei, considerată ca fiind în afara termenului de prescripție;

Petenta consideră că în mod netemeinic și nelegal, organele de inspecție fiscală nu au admis la rambursare TVA în sumă de ... lei, pe motiv că este în afara termenului de prescripție.

Motivele de drept invocate de organele de inspecție, respectiv art.135 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art.147<sup>1</sup> alin.(2) din LG nr.571/2003, nu permit organului de inspecție fiscală să considere suma de ... lei ca fiind neadmisă la rambursare.

În ce privește art.135 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, acesta prevede că dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescriu în termen de 5 ani de la 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.

Astfel, având la baza acest temei legal, petenta susține că dreptul la compensare sau restituire aferent sumei de ... lei este data de 25.01.2009, această dată reprezentând termenul de depunere a decontului de TVA. Prin urmare termenul de prescriere se calculează, în conformitate cu prevederile art.135 din OG nr.92/2003, începând cu data de 01.01.2010 (1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire - 2009), fiind de 5 ani, respectiv până la data de 31.12.2014.

În ce privește art.147<sup>1</sup> alin.(2) din LG nr.571/2003, prevede că 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 documetele 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 consecutiv, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere, ori în cazul petentei suma de ... lei reprezintă, astfel cum arată și organul de inspecție fiscală, TVA de rambursat, evidențiat în contul 4424, precum și în decontul lunii decembrie 2008 (deci TVA pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere) și nu TVA care ar fi trebuit dedus, cum în mod eronat precizează organul fiscal.

În lipsa oricărui text de lege, care să permită organelor fiscale să stabilească obligațiile fiscale suplimentare prin nerecunoașterea deductibilității TVA în sumă de ... lei, precum și prin neadmiterea la rambursare a sumei de ... lei, petenta susține că s-au încălcat prevederile art.43 alin.(2) lit.f) din Codul de procedură fiscală, unde se arată că actul administrativ fiscal trebuie să cuprindă temeiul de drept în baza căruia organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere/rambursare al TVA, decizia de impunere contestată necuprinzând un asemenea temei de drept.

Pentru toate aceste motive, petenta consideră că în mod netemeinic și nelegal a fost considerat ca nedeductibilă suma de ... lei reprezentând TVA aferentă facturilor de achiziții în perioada 01.01.2009 – 31.12.2013, precum și considerarea sumei de ... lei ca fiind TVA de rambursat aflată în afara termenului de prescripție, impunându-se admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere cu privire la aceste sume, precum și exonerarea de la plata

dobânzilor/majorărilor de întârziere în sumă de ... lei și a penalităților de întârziere în sumă de ... lei, aferente TVA.

**II.** Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ...–Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr..../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza RIF nr..../...2014, au constatat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală la SC X SRL, pentru perioada 01.01.2009–31.12.2013, în vederea soluționării decontului de TVA cu sold negativ cu opțiune de rambursare înregistrat la AJFP ... sub nr..../...2014, pentru suma de ... lei.

Prin Decizia de impunere nr..../...2014, s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de ... lei și a fost respinsă la rambursare TVA în sumă de ... lei și s-au calculat accesorii: dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

**II.1.** Referitor la TVA în sumă de ... lei reprezentând:

- TVA în sumă de ... lei, dedusă pe baza unor facturi în xerocopie sau fax;
- TVA în sumă de ... lei, aferentă materialelor de construcții facturate de SC B SRL pentru investiția realizată de SC X SRL.

**a)** Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă facturilor în fotocopie sau fax;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că TVA este înscrisă în facturi și documente conform art.146 alin.(1) lit.(a) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) și (2) din HG nr.44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, excepție făcând TVA în sumă de ... lei din următoarele facturi, prezentate în xerocopie sau fax:

- nr..../...2009, în valoare de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;
- nr..../...2009, în valoare de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;
- nr..../...2010, în valoare de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;
- nr..../...2012, în valoare de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;
- nr..../...2013, în valoare de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.

**b)** TVA în sumă de ... lei aferentă materialelor de construcții facturate de SC B SRL pentru investiția realizată de SC X SRL;

Din analiza furnizorilor de materiale de construcții decontate de către executantul lucrărilor, respectiv de către SC B SRL, s-a constatat, că printre alți furnizori, se află SC P SRL - CUI ..., SC S SRL, CUI ... și SC F SRL, CUI ....

Urmare informațiilor din Rechizitoriul din data de ...2013, încheiat de organele de cercetare penală din județul ..., în dosarul penal nr....2012, conform cărora SC F SRL face parte dintr-un grup infracțional, care prin constituirea de circuite economice și financiare fictive au urmărit înregistrarea, de către beneficiar, a unor cheltuieli care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în scopul ca beneficiarul să-și deducă nelegal TVA și să-și majoreze cheltuielile, având drept consecință diminuarea impozitului pe profit și a TVA, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la această societate, constatările fiind înscrise în procesul verbal nr.../...2014. (anexa 3 la RIF)

Controlul a avut ca obiectiv verificarea realității tranzacțiilor comerciale realizate de această societate cu furnizorii de materiale de construcții, care apoi au fost facturate către SC B SRL, pentru realizarea investiției de la SC X SRL.

Din controlul efectuat la SC F SRL s-a constatat că furnizorii acestor materiale de construcții sunt SC B... SRL - CUI ..., SC M SRL - CUI ..., SC ... SRL - CUI ..., SC A SRL - CUI ... și SC D SRL - CUI ....

Organele de inspecție fiscală precizează că SC B... SRL, CUI ..., face parte din același grup infracțional cuprins în Rechizitoriul din data de ...2013, încheiat de organele de cercetare penală din județul ..., în dosarul penal nr....2012, iar SC M SRL - CUI ..., SC ... SRL - CUI ..., SC A SRL - CUI ... și SC D SRL - CUI ..., conform adreselor emise de I.P.J. ..., înregistrate la A.J.F.P. ... - Inspecție Fiscală sub nr.../...2014 și respectiv nr.../...2014, fac obiectul dosarului penal nr.../.../...2013 din evidența Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., în care se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, faptă prevăzută și pedepsită de art.9 alin.(1) lit.c) din LG nr.241/2005.

Având în vedere constatările de la F privind achiziția de materiale de construcții de la firmele menționate mai sus, care apoi au fost facturate la SC B SRL pentru realizarea investiției de la SC X SRL, au efectuat un control încrucișat la SC B SRL.

Constatările controlului au fost detaliate în procesul verbal nr. .../...2014 și se referă la faptul că facturile de achiziție nu au completate datele privind expediția, respectiv mijlocul de transport, nu există avize de însoțire a mărfii, societatea nu poate face dovada depozitării mărfii, nu există nici un alt document prin care să poată fi stabilită realitatea operațiunilor comerciale.

Având în vedere cele relatate cu privire la proveniența mărfurilor, modul de întocmire a facturilor, justificarea transportului, că societatea nu pune la dispoziție documente care să ateste realitate a operațiunilor, faptul că nu se poate confirma prin nicio metodă, inclusiv prin controale încrucișate, realitatea tranzacțiilor, precum și informațiile din Rechizitoriul din data de ...2013, încheiat de organele de cercetare penală din județul ..., în dosarul penal nr....2012 și informațiile din dosarul penal nr.../.../...2013, aflat în evidența Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., în care se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, pentru societățile amintite,

organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu s-a putut dovedi că sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare sau prestare de serviciu de la o persoană impozabilă și care să fie menționată în documente legal întocmite.

În aceste condiții societatea nu a putut dovedi că bunurile au fost transportate, respectiv că bunurile au intrat efectiv în gestiunea sa și că a fost respectată condiția privind transferul real al dreptului de proprietate și că reflectă operațiuni economice reale. Facturile înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că situația facturilor reprezentând materiale de construcții a căror proveniență nu poate fi dovedită, pe circuitul furnizor-client, până la decontarea lor pe baza de situații de lucrări întocmite de SC B SRL pentru investiția de la SC X SRL este redată în anexa nr.5 la RIF.

TVA aferentă materialelor de construcții facturate de SC B SRL pentru investiția realizată la SC X SRL, în acest caz, este de ... lei, aceasta reprezentând TVA nedeductibilă în baza prevederilor art.126 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, și pct.46 (1) din HG nr.44/2004, actualizată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile Deciziei nr.V din 15.01.2007 a Î.C.C.J, pentru aplicarea art.21 alin.(4) lit.f) din LG nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

*„în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.(4) lit.f) și în art.145, alin.(2) lit.a) și b) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal care prevede: "se impune să se considere că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit, în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe",*

precum și prevederile Deciziei 439/2004:

*“În cazul în care beneficiarul unei livrări de bunuri este o persoană impozabilă care nu a știut și nu putea să cunoască faptul că operațiunea respectivă a fost legată de o fraudă comisă de vânzător, art.17 din Directiva a 6-a, modificată prin Directiva nr.7/1995, trebuie interpretat în sensul că se opune unei prevederi interne prin care cumpărătorul pierde dreptul de deducere a TVA achitată. În schimb dacă, ținând cont de factori obiectivi, se poate constata că livrarea este efectuată către o persoana impozabilă care a știut sau putea să cunoască faptul că, prin această achiziție, a participat la o operațiune legată de fraudarea TVA, este de datoria instanței naționale să refuze persoanei impozabile dreptul la deducere.”*

**II.2.** Referitor la TVA în sumă de ... lei, considerată ca fiind în afara termenului de prescripție;

Organele de inspecție fiscală au menționat că în suma de ... lei, solicitată la rambursare, este inclusă suma de ... lei, aflată în soldul contului 4424 la data de 31.12.2008. Suma de ... lei reprezintă TVA care la data solicitării rambursării se află în afara termenului de prescripție, în conformitate cu prevederile art.135 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art.147<sup>1</sup> alin.(2) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, și în consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei reprezintă TVA neadmisă la rambursare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, au calculat majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA în sumă de ... lei și în baza art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) lit.c) din același act normativ, au calculat penalități de întârziere aferente TVA în sumă de ... lei.

**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr..../...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr..../...2014, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în sat ..., comuna ..., nr. ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr...., prin dna. ..., în calitate de administrator, reprezentată prin cabinet de avocat ..., la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr. .../...2014.

Organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală la SC X SRL, pentru perioada 01.01.2009–31.12.2013, în vederea soluționării decontului de TVA cu sold negativ cu opțiune de rambursare înregistrat la AJFP ... sub nr..../...2014, pentru suma de ... lei.

Prin Decizia de impunere nr..../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ...– Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr..../...2014, s-au stabilit în sarcina contribuabilului următoarele:

- ... lei - TVA aprobată la rambursare;
- ... lei – TVA respinsă la rambursare;
- ... lei – majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr..../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de



AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr..../...2014, doar pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – TVA respinsă la rambursare;
- ... lei – majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

În fapt, TVA în sumă de ... lei contestată de petentă este formată din:

- TVA în sumă de ... lei, dedusă pe baza unor facturi în xerocopie sau fax;
- TVA în sumă de ... lei, aferentă materialelor de construcții facturate de SC B SRL pentru investiția realizată de SC X SRL;
- TVA în sumă de ... lei, considerată ca fiind în afara termenului de prescripție.

**III.1** Referitor la capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea avea drept de deducere a TVA aferentă facturilor fiscale prezentate în xerocopii sau fax, în condițiile în care societatea contestată nu aduce argumente și dovezi în susținerea cauzei care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că TVA este înscrisă în facturi și documente conform art.146 alin.(1) lit.(a) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) și (2) din HG nr.44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, excepție făcând TVA în sumă de ... lei înscrisă în facturi, prezentate în xerocopie sau fax, astfel:

- nr..../...2009, în valoare de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;
- nr..../...2009, în valoare de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;
- nr..../...2010, în valoare de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;
- nr..../...2012, în valoare de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;
- nr..../...2013, în valoare de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.

Petenta susține că art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/2003, instituie doar condiționarea exercitării dreptului de deducere a TVA, de deținerea unei facturi care să conțină elemente prevăzute la art.155 din LG nr.571/2003, petenta susținând că deține facturi în acest sens, iar în ce privește pct.46 alin.(1) și (2) din HG nr.44/2004, petenta arată că acesta prevede că în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport de hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să menționeze că este duplicat și înlocuiește factura inițială.

Ori, petenta susține că și-a dedus TVA pe baza acestor facturi, în conformitate cu prevederile de mai sus, achizițiile respective fiind efectuate în scopul operațiunilor taxabile respectând prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din LG nr.571/2003, lucru care nu este contestat de organul de inspecție fiscală.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se arată că:

*“Art. 145 – (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. – (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

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

coroborate cu dispozițiile pct.45 alin.(4) și pct.46 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*“45 - (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) și (2) 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 TVA aferentă bunurilor achiziționate;*

*c) să nu depășească perioada prevăzută la art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Codul fiscal.*

*[...]*

*46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus, contestatoarea avea dreptul de a deduce TVA doar pentru acele achiziții de bunuri și servicii care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și care dau drept de deducere, suma taxei fiind justificată pe bază de documente legale în original, fapt neîndeplinit de către societate, atât la data efectuării inspecției fiscale, când petenta nu a prezentat facturile în original sau duplicate conforme cu originalul,

ci numai copii xerox sau fax, cât și la data depunerii contestației, când petenta nu a depus niciun document în susținerea contestației.

În speță sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...] d) dovezile pe care se întemeiază",*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*"[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

*"2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii."*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție.

Mai mult, petenta trebuie să aiba în vedere și prevederile art.147<sup>1</sup> alin.(2) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede: "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."

De asemenea pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*"11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.45 alin.(4) și pct.46 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, și în mod corect nu s-a dat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată pentru suma de ... lei, dedusă pe baza unor facturi în xerocopie sau fax.

În consecință, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei.

**III.2** Referitor la capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea avea drept de deducere a TVA aferentă materialelor de construcții facturate de SC B SRL pentru investiția realizată de SC X SRL, în condițiile în care, urmare a controalelor încrucișate efectuate, nu s-a putut constata realitatea tranzacțiilor comerciale realizate de SC B SRL cu furnizorii de materiale de construcții.

În fapt, organele de inspecție fiscale au menționat faptul că societatea a realizat o investiție constând în extinderea pensiunii existente, precum și extinderea sălii de festivități cu panouri de sticlă, situate în localitatea ..., jud. ..., pe terenul proprietate al firmei, înscris în CF nr. ..., eliberat la data de ...2014 de către Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară ...

Investiția a fost realizată în baza Autorizației de construire nr. .../...2008 și respectiv Autorizația de construire nr..../...2011, emise de Primăria comunei ..., jud. .... Lucrările de construcții au fost efectuate de SC B SRL din ..., în baza contractului nr..../...2011 și a contractului nr..../...2011.

Pentru lucrările de construcții constând în extinderea pensiunii existente, societatea a prezentat situații de lucrării, vizate de constructor, beneficiar și de dirigintele de șantier.

Valoarea facturilor reprezentând lucrări de construcții executate de SC B SRL, pentru SC X SRL, în perioada verificată este în sumă de ... lei , TVA aferentă fiind în sumă de ... lei .

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că situația facturilor reprezentând materiale de construcții a căror proveniență nu poate fi dovedită, pe circuitul furnizor-client, până la decontarea lor pe baza de situații de lucrări

întocmite de SC B SRL pentru investiția de la SC X SRL este redată în anexa nr.5 la RIF, și în consecință, TVA aferentă materialelor de construcții facturate de SC B SRL pentru investiția realizată la SC X SRL, în acest caz, este în sumă de ... lei, aceasta reprezentând TVA nedeductibilă în baza prevederilor art.126 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, și pct.46 (1) din HG nr.44/2004, actualizată.

Petenta susține că în mod netemeinic și nelegal, organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibilă TVA în sumă de ... lei, aferentă materialelor de construcții facturate de SC B SRL pentru investiția realizată de SC X SRL, în condițiile în care motivele de drept invocate de organul de inspecție fiscală, instituie doar condiționarea exercitării dreptului de deducere a TVA, de deținerea unei facturi care să conțină elementele prevăzute de art.155 din LG nr.571/2003, susținând că deține facturi în acest sens și că justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor, iar organele de inspecție fiscală nu au menționat că nu ar deține facturi, sau că acestea nu conțin elementele prevăzute de art.155 din LG nr.571/2003.

Totodată, petenta consideră că nu avea obligația legală să verifice proveniența materialelor de construcții facturate de executantul investiției (SC B SRL) pe baza situațiilor de lucrări și nu avea datoria să verifice dacă furnizorii executantului investiției (SC B SRL), respectiv SC F SRL, aveau sau nu capacitatea de a transporta materialele de construcții în cauză.

De asemenea petenta susține că:

- cu privire la Decizia V din 15.01.2007 a Î.C.C.J invocată de organele de inspecție fiscală, petenta arată că prevederile acesteia nu au fost încălcate, motivat de faptul că documentele justificative (facturi) conțin și furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale (Codul fiscal), lucru necontestat de organul fiscal;

- cu privire la Decizia nr.439/2004 a Curții Europene de Justiție, invocată de organele fiscale, petenta arată că prevederile acesteia sunt în favoarea sa, în sensul că a fost beneficiar de bună credință, contractând realizarea investiției la SC X SRL (și nu achiziția unor materiale de construcții), și nu a cunoscut faptul că materialele de construcții, facturate prin cuprinderea lor în situații de lucrări, ar fi provenit din operațiuni legate de anumite fraude și prin urmare nu poate pierde dreptul de deducere a TVA;

- organele fiscale au încălcat prevederile acestei Decizii în sensul că au considerat suma în cauză ca fiind nedeductibilă, chiar dacă art.17 din Directiva a 6-a trebuie interpretat în sensul că se opune unei prevederi interne prin care cumpărătorul pierde dreptul de deducere a TVA.

În cauza în speță, organele de inspecție fiscală au analizat, facturile și situațiile de lucrări înregistrate în evidențele contabile ale societății contestatoare, au efectuat controale încrucișate la societățile implicate, au avut în vedere informațiile fiscale din baza de date a Ministerului Finanțelor Publice.

Din analiza furnizorilor de materiale de construcții decontate de către executantul lucrărilor, respectiv de către SC B SRL, s-a constatat, că printre alți furnizori, se află SC P SRL - CUI ..., SC S SRL, CUI ...și SC F SRL, CUI .... Urmare informațiilor din Rechizitoriul din data de ...2013, încheiat de organele de cercetare penală din județul ..., în dosarul penal nr....2012, conform cărora SC F SRL face parte dintr-un grup infracțional, care prin constituirea de circuite economice și financiare fictive au urmărit înregistrarea, de către beneficiar, a unor cheltuieli care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în scopul ca beneficiarul să-și deducă nelegal TVA și să-și majoreze cheltuielile, având drept consecință diminuarea impozitului pe profit și a TVA.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la această societate, controlul a avut ca obiectiv verificarea realității tranzacțiilor comerciale realizate de această societate cu furnizorii de materiale de construcții, care apoi au fost facturate către SC B SRL, pentru realizarea investiției de la SC X SRL, constatările fiind înscrise în procesul verbal nr..../...2014 (anexa nr. 3 la RIF).

Din controlul efectuat la SC F SRL s-a constatat că furnizorii acestor materiale de construcții sunt SC B... SRL - CUI ..., SC M SRL - CUI ..., SC ... SRL - CUI ..., SC A SRL - CUI ... și SC D SRL - CUI ....

Organele de inspecție fiscală precizează că SC B... SRL, CUI ..., face parte din același grup infracțional cuprins în Rechizitoriul din data de ...2013, încheiat de organele de cercetare penală din județul ..., în dosarul penal nr....2012, iar SC M SRL - CUI ..., SC ... SRL - CUI ..., SC A SRL - CUI ... și SC D SRL - CUI ..., conform adreselor emise de I.P.J. ..., înregistrate la A.J.F.P. ... - Inspecție Fiscală sub nr..../...2014 și respectiv nr..../...2014, fac obiectul dosarului penal nr..../.../...2013 din evidența Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., în care se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, faptă prevăzută și pedepsită de art.9 alin.(1) lit.c) din LG nr.241/2005.

Având în vedere constatările de la F privind achiziția de materiale de construcții de la firmele menționate mai sus, care apoi au fost facturate la SC B SRL pentru realizarea investiției de la SC X SRL, au efectuat un control încrucișat la SC B SRL.

Constatările controlului au fost detaliate în procesul verbal nr. .../...2014 și se referă la faptul că facturile de achiziție nu au completate datele privind expediția, respectiv mijlocul de transport, nu există avize de însoțire a mărfii, societatea nu poate face dovada depozitării mărfii, nu există nici un alt document prin care să poată fi stabilită realitatea operațiunilor comerciale.

Având în vedere cele relatate cu privire la proveniența mărfurilor, modul de întocmire a facturilor, justificarea transportului, că societatea nu pune la dispoziție documente care să ateste realitate a operațiunilor, faptul că nu se poate confirma prin nicio metodă, inclusiv prin controale încrucișate, realitatea tranzacțiilor, precum și informațiile din Rechizitoriul din data de ...2013,

încheiat de organele de cercetare penală din județul ..., în dosarul penal nr....2012 și informațiile din dosarul penal nr.../.../...2013, aflat în evidența Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., în care se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, pentru societățile amintite, organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu s-a putut dovedi că sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare sau prestare de serviciu de la o persoană impozabilă și care să fie menționată în documente legal întocmite.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile CAP. X Regimul deducerilor, art.145 alin.(1) alin.(2) lit.a) și art.146 din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„ART.145 (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.(...)*

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

*a) operațiuni taxabile;*

*ART.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”*

Conform art.155 alin.(5) din Codul fiscal, se arată:

*(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;*

*f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare*

fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin.(3) în deținerea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;

l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152<sup>1</sup>, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152<sup>2</sup>, la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune.

Art.155 alin.(5) a fost modificat prin OG nr.15/23 august 2012 pentru modificarea și completarea LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.155 alin.(5) devenind art.155 alin.(19), care prevede:

„ART. 155 (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;



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

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea «autofaktură»;

l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;

m) în cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea «taxare inversă»;

n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea «regimul marjei - agenții de turism»;

o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile «regimul marjei - bunuri second-hand», «regimul marjei - opere de artă» sau «regimul marjei - obiecte de colecție și antichități», după caz;

p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea «TVA la încasare»;

r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune.”,

prevederi care trebuie coroborate cu precizările, referitoare la art.155, menționate în NM de aplicare a LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, care la pct.72 precizează:

„72. (1) Factura prevăzută la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal va fi întocmită în orice limbă oficială a statelor membre ale UE, dar la solicitarea organelor de inspecție fiscală trebuie asigurată traducerea în limba română. Baza de impozitare poate fi înscrisă în valută, dar, dacă operațiunea nu este scutită de taxă, suma taxei trebuie înscrisă și în lei. Pentru înregistrarea în jurnalele de

vânzări, baza impozabilă va fi convertită în lei, utilizând cursul de schimb prevăzut la art. 139<sup>1</sup> din Codul fiscal.

(2) În situația în care denumirea bunurilor livrate/serviciilor prestate nu poate fi înscrisă pe o singură pagină, elementele prevăzute la art. 155 alin. (5), cu excepția informațiilor prevăzute la art. 155 alin. (5) lit. h)-m) din Codul fiscal, se înscriu numai pe prima pagină a facturii. În această situație este obligatorie înscrierea pe prima pagină a facturii a numărului de pagini pe care le conține factura și a numărului total de poziții cuprinse în factura respectivă. Pe facturile emise și achitate prin numerar pe bază de bonuri fiscale emise conform OUG nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările ulterioare, nu este necesară menționarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fiind suficientă mențiunea «conform bon fiscal nr./data».

(3) Potrivit prevederilor art. 155 alin.(5) lit. b) și c) din Codul fiscal:

a) dacă factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau înainte de data încasării unui avans, pe factură se va menționa numai data emiterii facturii;

b) în cazul în care factura este emisă în data în care a avut loc livrarea/prestarea sau încasarea unui avans, pe factură se va menționa numai data emiterii facturii, care este aceeași cu data livrării/prestării sau încasării unui avans;

c) în cazul în care factura este emisă ulterior datei livrării/prestării sau a încasării unui avans, pe factură se va menționa atât data emiterii facturii, cât și data livrării/prestării sau a încasării unui avans;

(4) Prevederile art. 155 alin. (5) lit. d) din Codul fiscal referitoare la adresa furnizorului/prestatorului vor cuprinde cel puțin următoarele informații: localitatea, strada și numărul. În cazul furnizorilor/prestatorilor cu sediul activității economice în România, care au sedii secundare fără personalitate juridică pe teritoriul României, pe facturile emise se va înscrie adresa sediului activității economice a persoanei juridice și, opțional, se poate înscrie și adresa sediului secundar prin care au fost livrate bunurile și/sau au fost prestate serviciile. În cazul furnizorilor/prestatorilor cu sediul activității economice în afara României, care au sedii fixe pe teritoriul României, pe facturile emise se va înscrie adresa sediului fix din România care a realizat livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii. Persoanele impozabile care au sediul activității economice în România și au sedii fixe în alte state de la care livrează bunuri sau prestează servicii vor înscrie pe facturi adresa sediului fix prin care au fost realizate aceste operațiuni.

(5) Prevederile art. 155 alin. (5) lit. f) din Codul fiscal referitoare la adresa beneficiarului vor cuprinde cel puțin următoarele informații: localitatea, strada și numărul. În cazul beneficiarilor cu sediul activității economice în România, care au sedii secundare fără personalitate juridică pe teritoriul României, pe facturile emise de furnizori/prestatori stabiliți în România se va înscrie adresa

persoanei juridice și, opțional, se poate înscrie și adresa sediului secundar către care au fost livrate bunurile și/sau au fost prestate serviciile. În cazul beneficiarilor cu sediul activității economice în afara României, care au sedii fixe pe teritoriul României, pe facturile emise de furnizori/prestatori stabiliți în România se va înscrie adresa sediului fix din România către care au fost livrate bunurile și/sau au fost prestate serviciile. De asemenea, în cazul beneficiarilor cu sediul activității economice în afara României, care au sedii fixe în alt stat decât cel în care își au stabilit sediul activității economice, pe facturile emise de furnizori/prestatori stabiliți în România se va înscrie adresa sediului fix din România către care au fost livrate bunurile și/sau au fost prestate serviciile.

(6) Prevederile art. 155 alin. (5) lit. n) din Codul fiscal cu privire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit facturi de avans sau facturi parțiale pentru aceeași operațiune, se aplică atunci când se efectuează regularizările prevăzute la pct. 69 alin. (3)”.  
Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Astfel, având în vedere cele arătate mai sus, potrivit prevederilor CAP.VI Faptul generator și exigibilitatea TVA, art.134 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(7) din LG nr.571/2003 privind Codul Fiscal, se prevede:

„ART. 134 (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

ART. 134<sup>1</sup> (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

Astfel se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat serviciile respective.

Justificarea deducerii TVA la momentul achiziției de bunuri și servicii se realizează în baza contractului de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi reale și obiective, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, pentru demonstrarea intenției declarate a

persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, în speță finalizarea investiției și desfășurarea de operațiuni economice.

În susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată: “*Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic*”, coroborate cu pct. 46 din Reglementările Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin OMFP nr.3055/2009, care precizează:

“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...]”.

Art.6 din OG nr.92/2003 prevede: “Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”.

Având în vedere că potrivit jurisprudenței comunitare, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA și în special modul în care persoana impozabilă urmează să își stabilească acest drept. În acest sens Curtea Europeană stabilește că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Referitor la susținerea petentei că s-au încălcat prevederile art.43 alin.(2) lit.f) din Codul de procedură fiscală, unde se arată că actul administrativ fiscal trebuie să cuprindă temeiul de drept în baza căruia organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere/rambursare al TVA, decizia de impunere contestată necuprinzând un asemenea temei de drept, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- prevederile art.126 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată;
- prevederile pct.46 (1) din HG nr.44/2004, actualizată.
- prevederile Deciziei nr.V din 15.01.2007 a Î.C.C.J, pentru aplicarea art.21 alin.(4) lit.f) din LG nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- prevederile Deciziei 439/2004,

în speță trebuie avute în vedere și principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care sunt reglementate de OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației

*Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

*ART. 6 Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

*ART. 7 (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*

*(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.”*

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat;
- Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“ART. 94 *Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea*

*sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”*

Referitor la susținerile petentei că nu au fost încălcate prevederile Deciziei V din 15.01.2007 a Î.C.C.J, respectiv că prevederile Deciziei nr.439/2004 a Curții Europene de Justiție sunt în favoarea sa, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât în speță prevederile Deciziei nr.V din 15.01.2007 a Î.C.C.J, pentru aplicarea art.21 alin.(4) lit.f) din LG nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

*„în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.(4) lit.f) și în art.145, alin.(2) lit.a) și b) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal care prevede: "se impune să se considere că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit, în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe”*

și prevederile Deciziei nr. 439/2004:

*“În cazul în care beneficiarul unei livrari de bunuri este o persoană impozabilă care nu a știut și nu putea să cunoască faptul că operațiunea respectivă a fost legată de o fraudă comisă de vânzător, art.17 din Directiva a 6-a, modificată prin Directiva nr.7/1995, trebuie interpretat în sensul că se opune unei prevederi interne prin care cumpărătorul pierde dreptul de deducere a TVA achitată. În schimb dacă, ținând cont de factori obiectivi, se poate constata că livrarea este efectuată către o persoană impozabilă care a știut sau putea să cunoască faptul că, prin această achiziție, a participat la o operațiune legată de fraudarea TVA, este de datoria instanței naționale să refuze persoanei impozabile dreptul la deducere” ,*

trebuie coroborate și cu următoarele prevederi:

- paragraful 55 din Cauza C-439/04 și C-440/04 Axel Kittel și Recolta Recycling SPRL:

*“Atunci când autoritățile fiscale constată că dreptul de deducere a fost exercitat fraudulos, ele au permisiunea de a cere rambursarea retroactivă a sumelor deduse fraudulos (a se vedea cauza 268/83 Rompelman [1985]par.24, Cauza C-110/94 Inzo[1996]par.24 și Gabalfrisa par.46). Este de competența curților naționale să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în scopuri frauduloase”;*

- paragraful 59 din aceeași decizie:

*“Este de datoria curții care a adresat întrebările să refuze acordarea dreptului la deducere în cazurile în care se constată, ținând cont de factorii obiectivi, că respectivul contribuabil a avut cunoștință sau ar fi trebuit să aibă cunoștință că, prin achiziția sa, a participat la o operațiune legată de o evaziune fiscală aferentă TVA-ului chiar dacă tranzacția respectivă satisface criteriile obiective*

*care stau la baza conceptelor de aprovizionare cu bunuri de către un contribuabil acționând în aceasta calitate și de activitate economică.”;*

- cazul C - 255/02 Halifax & Other, rezultă că în situația în care, în urma investigațiilor fiscale se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv;

- hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, prin care Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (par.26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre);

- paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective.

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

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

Prin urmare, toate argumentele societății contestatoare nu pot fi reținute în soluționarea contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au arătat că facturile în baza cărora societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere au fost întocmite pentru bunuri care au introduse în circuitul economic, fără a avea o bază reală și legală.

În cauza în speță, organele de inspecție fiscală pornind de la contractele încheiate între părți, au analizat facturile și situațiile de lucrări înregistrate în evidențele contabile ale societății contestatoare, au efectuat controale încrucișate la societățile care au furnizat materialele de construcții încorporate de SC B SRL pentru investiția realizată la SC X SRL realizarea investiției, au avut în vedere informațiile fiscale din baza de date a Ministerului Finanțelor Publice și au constatat că operațiunile derulate pe relația SC B SRL nu sunt reale, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au reținut faptul că societatea nu a putut dovedi că bunurile au fost transportate, respectiv că bunurile au intrat efectiv în gestiunea sa și că a fost respectată condiția privind transferul real al dreptului de proprietate și că reflectă operațiuni economice reale. Facturile înregistrate în contabilitate nu îndeplinesc condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, în sensul că nu reflectă operațiuni economice reale, caz în care, facturile respective nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența contabilă.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că situația facturilor reprezentând materiale de construcții a căror proveniență nu poate fi dovedită, pe circuitul furnizor-client, până la decontarea lor pe baza de situații de lucrări întocmite de SC B SRL pentru investiția de la SC X SRL este redată în anexa nr.5 la RIF.

TVA aferentă materialelor de construcții facturate de SC B SRL pentru investiția realizată la SC X SRL, în acest caz, este de ... lei, aceasta reprezentând TVA nedeductibilă în baza prevederilor art.126 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, și pct.46 (1) din HG nr.44/2004, actualizată.

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, la dosarul contestației nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție.

În speță sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...] d) dovezile pe care se întemeiază",*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*"[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:



*“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

De asemenea pct.11.1 lit.a)–b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

În consecință, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare.

**III.3** Referitor la capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei, considerată ca fiind în afara termenului de prescripție, cauza supusă soluționării este dacă dreptul de a solicita rambursarea TVA existentă în sold la data de 31.12.2008 era prescris la data de 26.03.2014, data începerii inspecției fiscale.

În fapt, SC X SRL a înregistrat la AJFP ... sub nr..../...2014, decontul de TVA cu opțiune de rambursare, prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu opțiune de rambursare, în sumă de ... lei.

Din TVA solicitată la rambursare prin decontul de TVA mai sus menționat, suma de ... lei reprezintă TVA aflată în sold la data de 31.12.2008.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are dreptul la rambursarea TVA în sumă de ... lei, aflată în soldul contului 4424 la data de 31.12.2008. Suma de ... lei reprezintă TVA care la data solicitării rambursării se află în afara termenului de prescripție, în conformitate cu prevederile art.135 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art.147<sup>1</sup> alin.(2) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată.

Petenta susține că, în ce privește art.135 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, acesta prevede că dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescriu în termen de 5 ani de la

1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.

Astfel, având la baza acest temei legal, petenta susține că dreptul la compensare sau restituire aferent sumei de ... lei este data de 25.01.2009, aceasta dată reprezentând termenul de depunere a decontului de TVA. Prin urmare termenul de prescriere se calculează, în conformitate cu prevederile art.135 din OG nr.92/2003, începând cu data de 01.01.2010 (1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire - 2009), fiind de 5 ani, respectiv până la data de 31.12.2014.

În drept, pentru perioada verificată sunt aplicabile prevederile LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art.147<sup>1</sup> (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 prevazute la art.146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste conditii și formalitati 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.*

*“Art. 147<sup>3</sup> - (6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art.153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxa din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.(...)”*

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

*Conform acestor prevederi legale, se reține că în cazul TVA de rambursat regularizarea acesteia se poate face fie de contribuabil, prin compensarea efectuată prin decontul de TVA cu taxa de plată rezultată din decontul lunii anterioare sau din deconturile lunilor următoare, fără avizul organului fiscal, fie prin rambursare de către organele fiscale.*

În speță sunt incidente dispozițiile art.91 alin.(1) și (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

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

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

Prevederile art.23 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale, precizează că:

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

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

Având în vedere dispozițiile art.23, coroborat cu art.91 alin.(1) și (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ținând cont că în cazul TVA baza de impunere se constituie la termenul de depunere a decontului de TVA, rezultă că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care contribuabilul avea obligația de a depune decontul de TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală, raportate la dispozițiile legale sus invocate rezultă că prin decontul de TVA depus și înregistrat sub nr.../...2014, SC X SRL a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu opțiune de rambursare în suma de ... lei, în acest decont fiind evidențiată și TVA în sumă de ... lei reprezintă TVA aflată în sold la data de 31.12.2008.

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

Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, potrivit art.91 alin.(1) din Codul de procedură fiscală. Astfel, la data de 26.03.2014, data începerii inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală puteau efectua verificarea numai pentru TVA aferentă luna decembrie 2008.

În ceea ce privește TVA potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

*“(2) TVA devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite TVA de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.”*

De asemenea, potrivit prevederilor art.156<sup>2</sup> alin.(1) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu anul 2007:

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

Astfel, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au menționat că perioada fiscală este luna calendaristică, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2008, obligație declarativă intervine la data de 25.01.2009, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare începe să curgă de la data de 01.01.2010.

Având în vedere argumentele mai sus expuse, pentru suma negativă de TVA de ... lei, solicitată la rambursare prin decontul de TVA, aflată în sold la data de 31.12.2008, dreptul organelor fiscale de a stabili prin inspecție fiscală obligații fiscale stabilite prin declarare de către contribuabil trebuie analizat distinct, în condițiile în care conform art.156<sup>1</sup> alin.(1) din LG nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru SC X SRL perioada fiscală pentru TVA este luna, astfel:

- pentru perioada 01.01.2008 – 30.11.2008, obligații fiscale în sold la data de 30.11.2008, cu termen de declarare la 25.12.2009, sunt prescrise;
- pentru perioada 01.12.2008 – 31.12.2008 (luna decembrie 2008), cu termen de declarare la 25.01.2009, organele de inspecție fiscale puteau efectua verificarea.

În consecință, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“ART. 216 Soluții asupra contestației*

*(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

*„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. ...”

HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr..../...2014, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

#### III.4 Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare a contestației se pot pronunța pe fond în condițiile în care nu se poate defalca cuantumul accesoriilor aferente TVA necontestată, TVA respinsă, respectiv TVA desființată.

Referitor la accesoriile aferente TVA, trebuie avut în vedere faptul că:

- prin Decizia de impunere nr..../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ...– Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... / ... 2014, s-au stabilit în sarcina contribuabilului următoarele:

- ... lei – TVA aprobată la rambursare;
- ... lei – TVA respinsă la rambursare;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

- petenta contestă parțial Decizia de impunere nr..../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr..../...2014, doar pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – TVA respinsă la rambursare;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

- pentru TVA în sumă de ... lei contestată de petentă, organele de soluționare au:

- respins contestația pentru TVA în sumă de ... lei;
- respins contestația pentru TVA în sumă de ... lei;
- desființat parțial Decizia de impunere nr..../...2014 pentru TVA în sumă de ... lei,

organele de soluționare a contestației nu pot defalca cuantumul accesoriilor aferente TVA necontestată, TVA respinsă, respectiv aferente TVA desființată (fiind vorba de influențele sumelor și a perioadelor asupra modului de stabilire pentru TVA pe cumulativ, cu influențe asupra calculului de accesorii).

În consecință, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“ART. 216 Soluții asupra contestației*

*(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

*„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. ...”*

HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

*102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară revalidarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”*

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr..../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr..../...2014, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA,  
urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la recalcularea accesoriilor pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr.

se

## **D E C I D E :**

**1.** Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare.

**2.** Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare.

**3.** Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**4.** Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la recalcularea accesoriilor pentru aceeași

perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**5.** Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din sat ..., comuna ...;
- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...