



DECIZIE NR. 4489/20.12.2019

privind soluționarea contestației formulate de **societatea SRL**, înregistrată
la DGRFP sub nr.

Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFP a fost sesizat de
AJFP, prin adresa înregistrată la DGRFP – Serviciul soluționare
contestații sub nr., cu privire la contestația formulată de societateaSRL,
înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J....., CUI, cu domiciliul fiscal în
mun., str.nr., jud.

Contestația este semnată de dl., în calitate de împuternicit.

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de
impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de
impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. și a
Raportului de inspecție fiscală nr.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente
diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele
juridice nr., s-a stabilit TVA în sumă de lei.

SocietateaSRL contestă parțial Decizia de impunere privind
obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în
cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr.....pentru suma de lei.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale
principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor
fiscale la persoanele juridice nr., respectiv **29.07.2019** (sub semnătura
privata), acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de
art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu
modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **12.09.2019**.

Constatând ca în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art.
269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură
fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații din
cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice este legal investit să
se pronunțe asupra contestației formulate de societateaSRL.

I. SocietateaSRL a formulat contestație împotriva Deciziei de
impunere nr. (denumită în continuare "*decizia de impunere*") și a Raportului de
inspecție fiscală nr.

Ambele au fost întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției
Generale Regionale a Finanțelor Publice și au fost comunicate societății în
data de 29.07.2019.

În temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările ulterioare, Titlul VIII "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", art. 268, și al Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, contestă și solicită anularea următoarelor sume stabilite în sarcina societății prin decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală:

- suma de lei (din suma de lei prezentată la lit. D) din raportul de inspecție fiscală) reprezentând TVA aferentă costurilor salariale ale administratorului refacturate de
- lei, reprezentând TVA aferentă costurilor salariale ale administratorului refacturate de (lit. E) din raportul de inspecție fiscală);

Total sume contestatelei.

Raportul de inspecție fiscală a fost întocmit în baza verificărilor efectuate de către,,, inspectori în cadrul Serviciului de Inspecție Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice, Administrația Județeană a Finanțelor Publice, în baza Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a ordinului de serviciu nr. și a legitimațiilor de serviciu nr. și

1. Cu privire la suma delei (din suma delei prezentată la lit. D din raportul de inspecție fiscală) reprezentând TVA aferentă costuri salariale ale administratorului refacturate de

Motivul de fapt invocat de echipa de inspecție fiscală în proiectul de raport de inspecție fiscală, privind refuzul dreptului de deducere a TVA în sumă totală delei aferentă facturilor emise de din reprezentând refacturarea costurilor salariale ale administratorului, este: „SCSRL nu a prezentat documente justificative, respectiv rapoarte de lucru sau alte documente similare necesare justificării serviciilor achiziționate de pe piața intracomunitară (...)”.

Temeiul de drept invocat de echipa de inspecție fiscală în proiectul de raportul de inspecție fiscală, privind refuzul dreptului de deducere a TVA în sumă totală delei este:

- art. 134 1 alin. (7) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În cursul anului 2014, societateaSRL a înregistrat în evidența contabilă și declarativă mai multe facturi emise de către furnizorul entitatea din, cu sediul central în,, înmatriculată la Registrul Comerțului din sub nr., cod TVA

Cu privire la două dintre facturile menționate în cuprinsul Anexei 4 (pct. 8 și 9) la raportul de inspecție fiscală, respectiv:

- factura, emisă de din la data 23 decembrie 2013, în valoare deEuro, echivalentul alei, pentru care a aplicat mecanismul taxării inverse pentru TVA în cuantum delei, reprezentând refacturarea cheltuielilor salariale ale doamnei pentru perioada 2011-2012 (Anexa nr. 11);
- factura, emisă de din la data de 23 decembrie 2013, în valoare deEuro, echivalentul a lei, pentru care a aplicat mecanismul taxării inverse pentru TVA în cuantum de lei, prezentând refacturarea cheltuielilor salariale ale doamnei pentru perioada 2012-2013 (Anexa nr. 12).

Pentru început, se impune precizarea că administrarea societățiiSRL este asigurată de către d-na, astfel cum este prevăzut în Actul Constitutiv din data de 21.11.2016. Doamna, administrator al societățiiSRL, este

cetățean, angajată cu contract de muncă permanent la societatea din începând cu data de 1 Septembrie 2005, și este detașată temporar la societatea SRL din România începând cu data de 01 Mai 2011, așa după cum rezultă din cuprinsul Anexei la Contractul de munca semnată la data de 18 aprilie 2011, fiind practic detașată pe perioada 01 mai 2011 - 31 octombrie 2012 (Anexa nr. 1).

În raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală precizează că *"societatea verificată prezintă atașat la prezentul Punct de vedere în anexa nr. 1, un contract în limba"*.

În acest sens, a fost prezentată anexa la contractul de muncă ce în prima secțiune este în limba olandeză, însă anexa era tradusă în limba română în a doua parte.

Referitor la responsabilitățile domniei sale, părțile au decis ca dânsa să ocupe calitatea de Team Manager (coordonator echipă) la filiala din Conform art. 2.2 din anexa la contractul de muncă (Anexa nr. 1), rezultă că, în această funcție, ea este responsabilă de luarea deciziilor privind managementul la nivel local și are drept de semnătură în vederea îndeplinirii sarcinilor administrative.

Ulterior, perioadele de detașare au tot fost prelungite prin acte adiționale la contractul individual de muncă, relevante pentru facturile în discuție fiind următoarele:

- Actul adițional semnat la data de 25 octombrie 2012, la contractul individual de munca dintre doamnași din, prin care s-a convenit prelungirea perioadei de detașare pentru încă 6 luni, fiind acoperit intervalul cuprins între 01 noiembrie 2012 - 30 aprilie 2013 (Anexa nr. 2).

Actul adițional semnat la data de 25 aprilie 2013, la contractul individual de muncă dintre doamnași din prin care s-a convenit prelungirea perioadei de detașare pentru încă 12 luni, fiind acoperit intervalul cuprins între 01 mai 2013 - 30 aprilie 2014 (anexa nr. 3).

În baza anexelor de la contractul de muncă prin care perioadele de detașare au fost prelungite și, respectiv, a documentelor justificative cu privire la calculul veniturilor salariale, Administrația Finanțelor Publice a Municipiului i-a emis pentru întreaga perioadă de detașare în România certificatele privind atestarea impozitului plătit în România de persoane fizice nerezidente, reprezentanții Administrației Finanțelor Publice a Municipiului, având responsabilitatea legală ca premergător emiterii acestor certificate să se asigure (verifice) că: (i) sunt îndeplinite condițiile legale cu privire la statutul de nerezident, (ii) sumele declarate ca venituri de natura salarială sunt justificate cu documente și au fost corect declarate.

Pentru veniturile de natură salarială realizate în România, persoanei fizice nerezidentei-a fost reținut și plătit impozit pe veniturile realizate în România. Prezintă Certificatele privind atestarea impozitului plătit în România de persoane fizice nerezidente, pentru anii fiscali 2011, 2012 și 2013. Conform certificatelor emise, administratorul societății a realizat următoarele venituri:

- Conform Certificatului emis de către Administrația Finanțelor Publice a Municipiului, cu nr., în anul 2011, a realizat venituri din România în sumă de lei (respectiv echivalentul a Euro) pentru care i-a fost reținut și virat un impozit în suma de lei (Anexa nr. 4);

- Conform Certificatului emis de către Administrația Finanțelor Publice a Municipiului, cu nr., în anul 2012, a realizat venituri din România în

sumă de lei (respectiv echivalentul a Euro) pentru care i-a fost reținut și virat un impozit în sumă de lei (Anexa nr. 5);

- Conform Certificatului emis de către Administrația Finanțelor Publice a Municipiului, cu nr., în anul 2013, a realizat venituri din România în suma delei (respectiv echivalentul a Euro) pentru care i-a fost reținut și virat un impozit în suma de lei (Anexa nr. 6).

Suma totală a venitului impozabil realizat de persoana fizică nerezidentă, administrator al societățiiîn perioada 2011-2013, este de lei (respectiv echivalentul a Euro).

Referitor la plata sumelor de natură salariată de către angajatorul din către angajata detașată în România la entitatea afiliatăSRL, pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală o situație a acestora pusă la dispoziție de către angajatorul din, din care se poate observa foarte facil ce sume au fost plătite prin virament bancar și la ce date calendaristice (Anexele nr. 7, 8, 9).

În intervalul 01 mai 2011 - 31 decembrie 2013, întreaga activitate desfășurată de către angajatula vizat 100% doar activitatea entității din România. Este de necontestat faptul ca societatea care a procedat la detașarea doamneieste îndreptățită să recupereze aceste cheltuieli de la entitatea din România, prin facturarea lor.

În vederea recuperării cheltuielilor salariate sus-menționate aferente perioadei 01 mai 2011 - 31 decembrie 2013, societatea din a emis următoarele facturi:

Numărul facturii	Data facturii	Valoarea în EUR	Anexa	Deficiență raportul de inspecție fiscală	
.....	01-Nov-12	Anexa nr.10	Pct D,	anexa 9
.....	23-Ian-13	.....	Anexa nr.10	
.....	23-Dec-13	.....	Anexa nr.11	
.....	23-Dec-13	Anexa nr.12	pct D	anexa 9
.....	23-Dec-13	Anexa nr.13		pct E
.....	31-Jan-14	.....	Anexa nr.14	
.....	31-Jan-14	.....	Anexa nr. 15	
.....	31-Jan-14	.....	Anexa nr.16	

Total

Deși unele dintre facturile menționate mai sus sunt emise în anul 2013, respectiv 2014, și reprezintă refacturarea costurilor salariale ale administratorului societății pentru perioada 2011 - decembrie 2013, pentru aceste servicii a fost emisă factură fie în anul 2013, fie în anul 2014, iar societatea și-a exercitat dreptul de deducere prin mecanismul taxării inverse la data emiterii facturii. Societatea din nu a emis alte facturi pentru perioada mai 2011 -decembrie 2013.

Raportându-se strict la cele două facturi sus menționate, suma totală a TVA pentru care societatea a aplicat mecanismul taxării inverse este de lei.

Pentru facturile mai sus prezentate, având în vedere natura serviciilor refacturate (costuri salariale), coroborat cu informațiile puse la dispoziția organului de inspecție fiscală respectiv:

- anexele la contractele de muncă care atestă detașarea în România a doamnei(Anexa nr. 1, 2, 3);

- certificatele privind atestarea impozitului plătit în România de persoane fizice nerezidente emise de către Administrația Finanțelor Publice a Municipiului (Anexa nr. 4, 5, 6);

- situația centralizatoare a viramentelor bancare realizate de către angajatorul din către doamna reprezentând salarii aferente perioadei 01 mai 2011 - 31 decembrie 2013 (Anexa nr. 7, 8, 9);

apreciază că nu este în situația nerespectării prevederilor art. 134 1 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prezintă în Anexa nr. 17 copia actului constitutiv potrivit căruia d-na are o serie de obligații (menționate la punctul 12 din statut, precum și de Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale), dintre care:

- de a pune în practică hotărârile asociațiilor;
- de a ține la zi registrele societății, precum și documentele financiar contabile, cu respectarea normelor emise de Ministerul Român de Finanțe și a oricărui al document cerut de lege;

- de a pregăti schema organizatorică a societății și de a stabili nivelul retribuțiilor, pe care le va trimite spre aprobare asociațiilor, împreună cu bugetul de venituri și cheltuieli;

- de a angaja personalul societății pe baza unor contracte de muncă individuale sau contracte de prestări de servicii stabilind salariile, precum și alte drepturi și îndatoriri pentru fiecare angajat;

- de a asigura buna administrare a fondurilor societății și de a lua măsurile organizatorice și operative care duc la creșterea (dezvoltarea) societății;

- de a pregăti regulile operative interne ale societății, stabilind obligațiile și drepturile angajaților, sancțiunile și aplicarea acestora, alte reguli necesare pentru o bună dezvoltare a societății.

Astfel, d-na, în calitate de administrator desemnat, are obligația să desfășoare activitatea de administrare prin lege (Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale) și prin actul constitutiv al societății SRL, repunându-se astfel problema unor situații de lucru emise de către

Realizarea activității de administrare de către d-na reiese din asumarea responsabilităților prin semnarea ca în calitate de administrator a tuturor documentelor ce angajează societatea SRL în vreun fel față de alte entități sau persoane (clienți, furnizori, angajați sau instituții ale statului). Inclusiv pe relația cu ANAF se poate observa în documentele semnate, că societatea SRL este reprezentată de d-na

În ceea ce privește respectarea prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „*orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile*” este îndeplinită și, prin urmare, societatea este îndreptățită să deducă TVA aferentă acestor costuri.

Întregul conținut al documentelor prezentate echipei de inspecție fiscală demonstrează că serviciile achiziționate de SRL de la din sunt în legătură directă cu activitatea societății. Destinația serviciilor achiziționate de la prestator este probată intrinsec prin însuși caracterul specific al prestațiilor. Așa cum se poate observa din descrierea serviciilor achiziționate de către societate de la din, acestea reprezintă activitatea de administrare desfășurată de d-na

Chiar dacă în cazul de față consideră că activitatea de administrare a societății SRL este fără echivoc justificată, cu privire la refuzul exercitării

dreptului de deducere și la păstrarea obligației de a colecta TVA, redă mai jos un extras dintr-un răspuns al Ministerului Finanțelor Publice pe o speță similară (Anexa 10):

„În ceea ce privește întrebarea dumneavoastră referitoare la situația în care organele de control, consideră ca o prestare de servicii nu a avut loc și anume dacă acestea ar trebui să anuleze și taxa colectată nu numai dreptul de deducere, precizăm ca este necesar să vă adresați în aceasta problema structurilor competente din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Cu toate acestea, precizăm că legislația în domeniul taxei pe valoare adăugată permite anularea dreptului de deducere dacă organele de inspecție fiscală stabilesc în mod justificat că operațiunile derutate de persoanele impozabile în cauză nu sunt reale, însă în acesta situație, în opinia noastră nu se mai poate pune problema nici a menținerii taxei pe valoare adăugată colectate, cu atât mai mult în cazul în care operațiunea a fost înregistrată prin mecanismul taxării inverse”.

Așadar, în cazul unor achiziții de servicii a căror prestare nu poate fi justificată cu documente, considerându-se ca serviciile nu au fost prestate, nu se pune problema nici a menținerii taxei pe valoarea adăugată colectate, cu atât mai mult în cazul în care operațiunea a fost înregistrată prin mecanismul taxării inverse.

2. Cu privire la neacordarea dreptului de deducere al TVA în cuantum lei aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii reprezentând refacturarea costurilor salariale ale administratorului societățiide la furnizorul din, precizând următoarele:

Motivul de fapt invocat de echipa de inspecție fiscală în proiectul de raport de inspecție fiscală, privind refuzul dreptului de deducere a TVA în suma totală delei aferentă facturilor emise de reprezentând refacturarea costurilor salariale ale administratorului, este:

„Menționăm faptul ca facturile prezentate mai sus sunt aferente unei perioade prescrise și verificate de organe de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P., iar societatea verificată nu a întocmit autofactura așa cum prevede art. 135 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și punctul 17 (1-3) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, republicată.”

Temeiul de drept invocat de echipa de inspecție fiscală în proiectul de raportul de inspecție fiscală, privind refuzul dreptului de deducere a TVA în suma totală delei (.....lei +lei +lei), este:

- art. 135 alin. (1) din Legea 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- pct. 17 (1-3) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, republicată;
- art. 145 alin. (1) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 110 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

In fapt:

In luna ianuarie 2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă și declarativă următoarele facturi emise de către furnizorul din, cod TVA

- Factura nr., emisă de din la data de 23 decembrie 2013, în valoare deEuro echivalentul alei, pentru care a aplicat mecanismul taxării inverse pentru TVA în cuantum delei, reprezentând refacturarea

cheltuielilor salariate ale administratorului societățiiSRL - d-na pentru pentru lunile iulie, august, septembrie 2013;

- Factura nr., emisă de din în valoare deEuro echivalentul alei, pentru care a aplicat mecanismul taxării inverse pentru TVA în cuantum delei, reprezentând refacturarea cheltuielilor salariale ale administratorului societățiiSRL - d-napentru pentru luna octombrie 2013;
- Factura nr., emisă de din în valoare deEuro echivalentul alei, pentru care a aplicat mecanismul taxării inverse pentru TVA în cuantum delei, reprezentând refacturarea cheltuielilor salariale ale administratorului societățiiSRL - d-napentru pentru luna noiembrie 2013;
- Factura nr., emisă de din în valoare deEuro echivalentul alei, pentru care a aplicat mecanismul taxării inverse pentru TVA în cuantum de lei, reprezentând refacturarea cheltuielilor salariale ale administratorului societățiiSRL - d-na pentru pentru luna noiembrie 2013.

Reprezentanții ANAF nu mai susțin de această dată că nu au fost puse la dispoziție toate documentele necesare pentru a justifica natura și cuantumul sumelor care fac obiectul facturilor sus-menționate. Concret, organul de inspecție fiscală refuză acceptarea dreptului de deducere de această dată din două rațiuni: (i) pe considerentul că nu s-a emis autofactura pentru aceste servicii, respectiv (ii) ca facturile sunt aferente unei perioade prescrise și verificate de organele fiscale din cadrul DGRFP

Deși organul de inspecție fiscală trage concluzia eronată că toate aceste facturi sunt prescrise și verificate de organele de inspecție fiscale din cadrul DGRFP, pentru a face dovada faptului că facturile invocate în proiectul de raportul de inspecție fiscală nu au făcut niciodată obiectul controlului realizat de către colegii din cadrul DGRFP atașează raportul de inspecție fiscală (inclusiv anexele) emis la data de 28 noiembrie 2013 (Anexa nr. 10). Din cuprinsul anexei nr. 3 la raportul de inspecție din 28.11.2013, anexă întocmită de către reprezentanții DGRFP, rezultă fără echivoc că singurele facturi de achiziție intracomunitară de la terțul din, înregistrate în evidența contabilă de către societateaSRL și care au făcut obiectul controlului sunt următoarele: (i) factura emisă la data de 01 noiembrie 2012 având suma de Euro și (ii) factura emisă la data de 23 ianuarie 2013 având suma de Euro.

Se poate observa așadar fără echivoc că nici una dintre facturile invocate de către organele de inspecție fiscală în proiectul de raportul de inspecție fiscală nu au făcut obiectul controlului fiscal anterior finalizat prin emiterea raportul de inspecție fiscală-ului din data de 28 noiembrie 2013.

Deși facturile sunt emise fie în decembrie 2013, fie în anul 2014, și reprezintă refacturarea costurilor salariale ale administratorului societății pentru perioada 2011 - decembrie 2013, pentru aceste servicii a fost emisă factură fie în anul 2013, fie în anul 2014, iar societatea și-a exercitat dreptul de deducere prin mecanismul taxării inverse la data emiterii facturii. Societatea din nu a emis alte facturi pentru perioada acoperită de aceste facturi, aspect pe care l-a probat la punctul 2.1 de mai sus. Faptul că societateaSRL nu a procedat la emiterea auto-facturii în conformitate cu prevederile art. 135 alin. (1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale pct. 17 (1), (2) și (3) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571 /2003 privind Codul fiscal, republicata, nu este de natură să decadă societatea din dreptul său de a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Apreciază ca aplicabil speței în discuție este articolul 147 1 din Codul fiscal "Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă" în cuprinsul căruia la alin. 2 și, respectiv, 3 se precizează:

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

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

Mai mult decât atât, în vederea punerii în practică a prevederilor alin. 2 și 3 din art 147 1 trebuie avute în vedere precizările din Normele de aplicare unde la art. 48 alin. (1) se prevede: "Prevederile art. 147*1 alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale."

De asemenea, potrivit Hotărârii CJUE în cazul C 81/17 (Zabrus) articolele 167, 168, 179, 180 și din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, precum și principiile efectivității, neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul ca se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, prin derogare de la termenul de prescripție de cinci ani prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată (TVA), împiedică, în împrejurări precum cele din litigiul principal, o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.

Într-adevăr, la momentul acestei inspecții fiscale, perioada în care a fost loc achiziția serviciilor în discuție este prescrisă din punct de vedere fiscal. Totuși, relevant este momentul la care societatea și-a exercitat dreptul de deducere și nu momentul inspecției fiscale.

Astfel, societatea era îndreptățită la deducerea TVA în 2014 la momentul primirii facturilor, deducerea fiind exercitată cu certitudine în termenul de prescripție. Faptul că facturile se refereau la o perioadă ce a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale nu este de natura să restricționeze dreptul de deducere, facturile în discuție nemaifiind raportate în perioada anterioară. Este fără echivoc că societatea era îndreptățită să înregistreze și să beneficieze de dreptul de deducere chiar și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de achiziție provenind dintr-o perioadă fiscală supusă inspecției fiscale.

Chiar dacă în situația de față nu se pune problema prescripției sau a restricției deducerii pe motiv că perioada la care se referă facturile a făcut obiectul unei inspecții fiscale, consideră abuzivă și lipsită de neutralitate abordarea echipei de inspecție fiscală în sensul impunerii obligației de a înregistra TVA colectată, însă restricționând dreptul de deducere pe aceste motive.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr., s-a stabilit TVA în sumă delei.

Cu privire la aspectele contestate, prin Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr., s-au stabilit următoarele:

D) Urmare a verificării documentelor prezentate de societate, echipa de inspecție fiscală a stabilit o TVA nedeductibilă în suma totală delei aferentă unor facturi de achiziții intracomunitare de prestări servicii (parcare, asigurari, transport, etc.) pentru care societatea verificată nu a prezentat nici un fel de justificare, respectiv rapoarte de lucru sau documente similare pe baza cărora să se poată stabili faptul generator pentru serviciile efectuate.

Situația privind taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă este prezentată în anexa nr. 9.

SocietateaSRL nu a prezentat documente justificative, respectiv rapoarte de lucru sau alte documente similare necesare justificării serviciilor achiziționate de pe piața intracomunitară, prin urmare nu au fost respectate prevederile art. 134 1 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015 și prevederile art. 281 alin. (7) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal pentru perioada 01.01.2016-30.09.2018.

SocietateaSRL nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții au servit operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale societății, prin urmare nu au fost respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015, și prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) și art. alin. (1) titlul VII din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, pentru perioada 01.01.2016-30.09.2018.

Din cele prezentate anterior, rezulta că societateaSRL nu are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată în suma delei.

Situația detaliată privind TVA nedeductibilă este prezentată în anexa nr.4.

E) Societatea verificată a înregistrat în contabilitate și dedus TVA aferentă următoarelor facturi reprezentând achiziții de servicii intracomunitare dintr-o perioadă anterioară prezentei inspecții fiscale:

- factura nr. emisă de în valoare dede euro saulei reprezentând salariul și contribuții sociale pentru luna octombrie 2013 aferent salariului doamneiși pentru care a fost dedusă TVA în suma delei;

- factura nr. emisă de în valoare dede euro saulei reprezentând salariul și contribuții sociale pentru luna noiembrie 2013 aferent salariului doamnei și pentru care a fost dedusă TVA în suma delei;

- factura nr. emisă de în valoare de euro sau lei reprezentând salariul și contribuții sociale pentru luna decembrie 2013 aferent salariului doamneiși pentru care a fost dedusă TVA în suma delei;

- factura nr. emisă de în valoare dede euro saulei reprezentând salariul și contribuții sociale pentru lunile iulie, august și septembrie 2013 aferent salariului doamneiși pentru care a fost dedusă TVA în suma delei.

Facturile prezentate mai sus sunt aferente unei perioade prescrise și verificate de organe de inspecție fiscală din cadrul DGRFP, iar societatea verificată nu a întocmit autofactura așa cum prevede art. 135 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și

punctul 17 (1-3) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată:

"Regimul deducerilor

ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

*ART.155*1*

„(1) Persoana impozabila sau persoana juridica neimpozabila, obligata la plata taxei în condițiile art.150 alin. (2)-(4) și ale art.150 trebuie sa autofactureze operațiunile respective pana cel târziu în a 15 a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, în cazul in care persoana respectiva nu se afla în posesia facturii emise de furnizor/prestator.

(3) La primirea facturii privind operațiunile prevazute la alin. (1) și (2), persoana impozabila sau persoana juridica neimpozabila va înscrie pe factura o referire la autofactura,iar pe autofactura ,o referire la factura".

De asemenea, facturile mai sus-amintite se refera la o perioada prescristă și contravine prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

"Prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale

ART. 110

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

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

Din cele prezentate anterior rezulta ca, societateaSRL nu are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată în suma delei.

Situația detaliata privind TVA nedeductibila este prezentata în anexa nr. 9.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

SocietateaSRL, uzând de prevederile art. 276 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct..12 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a solicitat în cuprinsul contestației susținerea orală a acesteia.

Urmare acestei solicitări a avut loc susținerea orală a contestației, fiind încheiată «Minuta ședinței», anexată la dosarul cauzei.

III.1. Referitor la contestația îndreptată împotriva Raportului de inspecție fiscala nr.

În fapt, societateaSRL a formulat contestație împotriva Raportului de inspecție fiscala nr.

Urmare verificării efectuate asupra societățiiSRL, organele fiscale din cadrul AJFP au întocmit Raportul de inspecție fiscala nr., în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.

În drept, potrivit prevederilor art. 93 și art. 98 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

(3) *Dispozițiile alin. (2) sunt aplicabile și în cazurile în care creanțele fiscale sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxa pe valoarea adăugată.”*

„ART. 98

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) *deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxa pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;*

b) *deciziile referitoare la bazele de impozitare;*

c) *deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;*

d) *deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”*

Potrivit art. 107 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 107

Forma și conținutul contestației

(...) (2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanța sau în actul administrativ fiscal atacat.”*

Față de aceste prevederi legale se retine ca prin Codul de procedura fiscală s-a prevăzut în mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații suplimentare, respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanța prin care se pot stabili obligații fiscale în sarcina contribuabilei.

Se mai retine ca, potrivit art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativa de atac și nu înlătura dreptul la acțiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”*, în speța raportul de inspecție fiscala neavând natura juridica a unui act administrativ fiscal, nu poate fi contestat în conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala.

La pct. 5.4 din Ordinul 3741 din 2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit cărora:

„5.4. *Raportul de inspecție fiscala/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanța, acesta stand la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. In situația în care se contesta, totuși, doar raportul de inspecție fiscala/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile sa precizeze daca înțelege sa conteste și titlul de creanța, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsa ca inadmisibila.”*

Având în vedere și prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ ART. 276

Soluționarea contestației

(...)(6) *Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedura și asupra celor de fond, iar, când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.*”, raportul de inspecție fiscală **nu constituie titlu de creanță** și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscală, urmând a se soluționa contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.

III.2. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.

III.2.1. În ce privește TVA în sumă delei

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care din probatoriul administrat nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, societateaSRL a înregistrat următoarele facturi:

- factura emisă de din la data 23 decembrie 2013, în valoare de**Euro**, echivalentul alei, pentru care a aplicat mecanismul taxării inverse pentru TVA în cuantum delei, reprezentând „salarii între întreprinderi prin reprezentant 2011-2012”;

- factura emisă de din la data de 23 decembrie 2013, în valoare de**Euro**, echivalentul alei, pentru care a aplicat mecanismul taxării inverse pentru TVA în cuantum delei, reprezentând „salarii între întreprinderi prin reprezentant AVE 2012-2013”.

Deoarece societateaSRL nu a prezentat documente justificative, respectiv rapoarte de lucru sau alte documente similare necesare justificării serviciilor achiziționate, organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere al TVA în sumă delei.

Petenta susține că administrarea societățiiSRL a fost asigurată de către d-na Doamna, administrator al societățiiSRL, este cetățean, angajată cu contract de muncă permanent la societatea din începând cu data de 1 septembrie 2005, și este detașată temporar la societateaSRL din România începând cu data de 01 mai 2011, așa după cum rezultă din cuprinsul Anexei la Contractul de munca semnată la data de 18 aprilie 2011, fiind practic detașată pe perioada 01 mai 2011 - 31 octombrie 2012.

În drept, sunt incidente prevederile:

- art.145 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

- art.157 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care prevăd:

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) – g).”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare de servicii taxabile este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, având totodată și drept de deducere, **însă în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă**, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate, cât și a taxei deductibile.

Totodată, conform acestor prevederi legale, se reține că **deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, este condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, respectiv a cerințelor de fond și de formă.**

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că achizițiile de bunuri și servicii facturate au fost prestate efectiv și folosite pentru operațiuni taxabile.

Pe cale de consecință nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii care nu sunt efectuate în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile și pentru operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanei impozabile.

De asemenea, din coroborarea textelor de lege menționate anterior, se reține că este admisă la deducere taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care se demonstrează realitatea și utilitatea achizițiilor efectuate, respectiv dacă acestea au fost achiziționate în vederea realizării de operațiuni taxabile, operațiuni care trebuie să aibă legătură cu activitatea economică desfășurată de societate.

În aceste condiții, pentru a dovedi ca bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă TVA deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al TVA.

Astfel, se reține că **existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să**

justifice cu documente, atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, se reține că cerințele legale de formă și fond trebuie îndeplinite în mod cumulativ, iar neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosarul nr. 766/2/2013:

„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii, legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Or, simpla achiziție a unui serviciu pe numele persoanei impozabile, în baza unui contract și a unei facturi, nu constituie și o prezumpție a utilizării în scop economic a serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice.

Astfel, existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor aferente serviciilor înscrise în facturile primite, iar societatea trebuie să justifice prestarea efectivă a serviciilor, necesitatea prestării serviciilor și dacă acestea sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Înregistrarea în contabilitate a unor facturi în baza unor contracte nu este suficientă întrucât societatea trebuie să prezinte în susținere documente care să ateste punerea în executare a contractelor și care să definească concret în ce au constat serviciile prestate, termenele la care s-au realizat, tarifele negociate între părți cât și modul de cuantificare a serviciilor în vederea facturării acestora.

Mai mult, precizăm că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii, legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

Referitor la aceste susțineri, legat de exercitarea dreptului de deducere a TVA, se reține ca prin Decizia nr. 1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a stipulat: *“urmare prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie sa justifice prestarea serviciilor cu documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul că: *“efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul sa fie prestat, implica prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

De asemenea, se reține că potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin **„actor incumbit probatio”**, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, Curtea Europeană de Justiție a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Astfel, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, fiind lăsat la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA persoanele impozabile au obligația evidențierii corecte și complete a tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice și a consemnării tuturor documentelor care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, conform art.156 din Codul fiscal.

De asemenea, jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care tara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat sa o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume :

- la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPEIMAN, unde Curtea a statuat ca este obligația persoanei care solicita deducerea TVA sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa susțină intenția declarata a persoanei în cauza de a desfășura activitatea economica dând naștere la activități taxabile;

- la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează ca, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe baza de declarații false.

Față de cele prezentate anterior, argumentele societății nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, deși societatea contestatoare susține că, prin factura emisă de din la data 23 decembrie 2013, s-au facturat „salarii între întreprinderi prin reprezentant 2011-2012”, iar prin factura emisă de din la data de 23 decembrie 2013, „salarii între întreprinderi prin reprezentant AVE 2012-2013”, pentru d-na, aceasta **nu a demonstrat cu documente de natura mijloacelor de probă că aceste servicii nu au mai fost facturate de și în perioada anterioară supusă inspecției fiscale (vizând o perioadă ce a fost supusă verificării anterioare).**

În acest sens, societatea contestatoare avea posibilitatea să prezinte documente financiar - contabile (registre – jurnale și jurnale pentru vânzări și cumpărări) cu care să probeze, data fiind perioada pentru care s-a facturat de către, că aceste servicii nu au fost facturate de mai multe ori.

Deși d-naeste administrator al societății contestatoare, din actele aflate la dosarul cauzei nu rezultă cuantumul sumei cu care va fi remunerată pentru serviciile ce le desfășoară în calitate de administrator al societății SRL, respectiv nu există niciun document încheiat între d-nași societateaSRL din care să rezulte cuantumul sumei ce urmează a fi decontată între părți și nici modalitatea de decontare.

În consecință, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit.a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SRL împotriva Deciziei de impunere nr.....emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.9, **pentru TVA în sumă de delei.**

III.2.2. În ce privește TVA în sumă delei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat societății dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care în decizia emisă constatările organului fiscal sunt incomplete.

În fapt, societateaSRL a înregistrat următoarele facturi fiscale emise de furnizorul din, cod TVA

- factura nr. în valoare de Euro, echivalentul alei, pentru care a aplicat mecanismul taxării inverse pentru TVA în cuantum delei, reprezentând.

- salarii între întreprinderi plătite prin reprezentant AVE 07-2013 = euro;

- taxe între întreprinderi plătite prin reprezentant AVE 08-2013 = euro;

- salarii între întreprinderi plătite prin reprezentant AVE 08-2013 = euro;

- taxe între întreprinderi plătite prin reprezentant AVE 09-2013 = euro;

- salarii între întreprinderi plătite prin reprezentant AVE 07-2013 = euro;
- taxe între întreprinderi plătite prin reprezentant AVE 09-2013 = euro;
- factura nr. în valoare de**Euro**, echivalentul alei, pentru care a aplicat mecanismul taxării inverse pentru TVA în cuantum delei, reprezentând:
 - taxă între întreprinderi (10-2013) = euro;
 - salarii între întreprinderi plătite prin reprezentant (10-2013) = euro;
- factura nr. în valoare de**Euro**, echivalentul alei, pentru care a aplicat mecanismul taxării inverse pentru TVA în cuantum delei, reprezentând:
 - taxă între întreprinderi (11-2013) = euro;
 - salarii între întreprinderi plătite prin reprezentant (11-2013) =euro;
 - factura nr., emisă de din în valoare de**Euro** echivalentul alei, pentru care a aplicat mecanismul taxării inverse pentru TVA în cuantum de lei, reprezentând:
 - taxă între întreprinderi prin reprezentant (12-2013) = euro;
- salarii între întreprinderi plătite prin reprezentant (12-2013) = euro.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă delei motivând că sunt aferente unei perioade prescrise și verificate de organele de inspecție fiscală și că nu a respectat prevederile art. 135 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 17 (1-3) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta apreciază că sunt aplicabile prevederile 147¹ din Codul fiscal "*Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă*" alin. (2) și, respectiv, (3) coroborate cu pct. 48 alin. (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Conform Hotărârii CJUE în cazul C 81/17 (Zabrus) articolele 167, 168, 179, 180 și din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, precum și principiile efectivității, neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul ca se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, prin derogare de la termenul de prescripție de cinci ani prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată (TVA), împiedică, în împrejurări precum cele din litigiul principal, o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale. Într-adevăr, la momentul acestei inspecții fiscale, perioada în care a fost loc achiziția serviciilor în discuție este prescrisă din punct de vedere fiscal. Totuși, relevant este momentul la care societatea și-a exercitat dreptul de deducere și nu momentul inspecției fiscale.

În drept, în speță fiind vorba de dreptul de deducere a TVA aferentă unei perioade verificate, sunt aplicabile și prevederile art.147¹ din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, potrivit căruia:

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

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

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

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

Referitor la cazul în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul la care acest drept ia naștere, Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004, prevăd că:

„pct. 48 (2) În aplicarea art. 147¹ alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.”

Din aceste prevederi legale rezultă că dreptul de deducere se exercită, pentru o perioadă fiscală, prin decontul de taxă, prin scăderea din taxa colectată a taxei aferente achizițiilor pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere. În cazul în care, din varii motive, deducerea taxei nu s-a făcut în perioada fiscală de declarare, iar deducerea taxei se face după mai mult de 3 ani consecutivi celui în care a luat naștere dreptul de deducere, dar nu mai mult de 5 ani, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere printr-un decont ulterior, cu condiția notificării organelor fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, a faptului că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.

Cu privire la nașterea dreptului de deducere sunt incidente prevederile art. 145 alin. (1) din Codul fiscal potrivit cărora *“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”* coroborate cu cele ale:

- art. 134¹ alin. (1): *“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol”* ;

- art. 134¹ alin. (7): **„(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.”**

- art. 134² alin. (1) și (2):

„(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator;

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”.

În cazul serviciilor, faptul generator intervine la data la care serviciile sunt considerate efectuate, respectiv la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente similare sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari, întocmirea acestor documente nefiind necesară în cazul contractelor de prestări de servicii în cadrul cărora clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate, iar prestatorul se obligă să stea la dispoziția clientului pentru a-i oferi serviciile contractate.

Exigibilitatea taxei intervine la data faptului generator, cu excepțiile prevăzute de lege.

În cauză, **fiind vorba de salarii și decontări aferente perioadei iulie 2013 – decembrie 2013, se reține că termenul de trei ani prevăzut de punctul 48 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a articolului 147¹ alin. (3) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, s-a împlinit în 31.12.2016. Astfel, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei exigibile în anul 2013, în baza facturilor din perioada decembrie 2013 - ianuarie 2014, prin decontul de TVA întocmit pentru luna ianuarie 2014, deci în primul an de la nașterea dreptului de deducere (în mai puțin de 3 ani de la data exigibilității TVA).**

Speței în cauză îi sunt incidente și prevederile:

- art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

- art. 157 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ, care prevăd:

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) – g).”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare de servicii taxabile este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, având totodată și drept de deducere, **însă în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă**, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate, cât și a taxei deductibile.

Totodată, conform acestor prevederi legale, se reține că **deductibilitatea**

taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, este condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, respectiv a cerințelor de fond și de formă.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că achizițiile de bunuri și servicii facturate au fost prestate efectiv și folosite pentru operațiuni taxabile.

Pe cale de consecință nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii care nu sunt efectuate în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile și pentru operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanei impozabile.

De asemenea, din coroborarea textelor de lege menționate anterior, se reține că este admisă la deducere taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care se demonstrează realitatea și utilitatea achizițiilor efectuate, respectiv dacă acestea au fost achiziționate în vederea realizării de operațiuni taxabile, operațiuni care trebuie să aibă legătură cu activitatea economică desfășurată de societate.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă TVA deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al TVA.

Or, simpla achiziție a unui serviciu pe numele persoanei impozabile, în baza unui contract și a unei facturi, nu constituie și o prezumpție a utilizării în scop economic a serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice.

Se reține că potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 113. - (1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:

[...] c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...]”.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ *”Contribuabilul/plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”*.

Organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze **limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal cu privire la facturile pentru care s-a exercitat dreptul de deducere**, făcând aplicațiune următoarelor acte normative:

- Art. 6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede ca:

„Exercitarea dreptului de apreciere

(1) **Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului sau de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.**

(2) **Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.(...)”**

”Art. 7. - (3) **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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.**

(4) **Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.**

În conformitate cu normele legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea în

concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Fată de dispozițiile legale ce guvernează inspecția fiscală, **organul de soluționare a contestației reține că tratamentul fiscal aplicat speței de organele de inspecție fiscală este confuz și contradictoriu în raport de propriile constatări, deoarece petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei exigibile în anul 2013, în baza facturilor din perioada decembrie 2013 - ianuarie 2014, prin decontul de TVA întocmit pentru luna ianuarie 2014, deci în primul an de la nașterea dreptului de deducere, în mai puțin de 3 ani de la data exigibilității TVA, conform art.147¹ alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dar din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală nu rezultă dacă sunt respectate limitele și în condițiile stabilite la art. 145 – 146 din Codul fiscal.**

Organele de inspecție fiscală trebuiau să evalueze limitele și în condițiile stabilite la art. 145 – 146 din Codul fiscal cu privire la :

- factura nr.;
- factura nr.;
- factura nr.;
- factura nr.;

făcând aplicațiune următoarelor acte normative:

- Art. 6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- Art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- Art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pe cale de consecință, pentru **TVA în sumă delei**, se vor aplica prevederile art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(...) (3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusa soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusa impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

(...)(7) *In cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art. 129 alin. (3) se aplica în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.*”, urmând a se desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr., organele de inspecție fiscală urmând să analizeze **limitele și în condițiile stabilite la art. 145 – 146 din Codul fiscal cu privire la :**

- factura nr.;
- factura nr.;
- factura nr.;
- factura nr.;

procedând la identificarea și luarea în calcul a tuturor circumstanțelor edificatoare și, în consecință, să procedeze la efectuarea unei încadrări complete și motivate a constatărilor având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și de cele reținute din prezenta decizie, făcând aplicațiunea art. 129 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede următoarele:

„ART. 129

Refacerea inspecției fiscale

(1) *In situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).*

(2) *Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.*

(3) *Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).*

(4) *Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.*”

Conform pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 3741/2015, se retine ca:

“11.4.[...] *In situația în care se pronunța o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*”

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

Pe cale de consecință, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr., **va fi desființată pentru TVA în sumă delei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, prin prezentarea, în extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale speței.

III.2.3. În ceea ce privește TVA în sumă lei

Cauza supusă soluționării este dacă DGRFP, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care petenta nu precizează motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, prin contestația formulată, petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru TVA în sumă de lei (.....lei –lei –lei).

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

„Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...) c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază ”;

Totodată, în speța sunt incidente și prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit cărora :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...) b) nemotivată, în situația în care contestatarul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”;

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

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

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 276

Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va raporta de inspecție fiscală ica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

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, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consacrat de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

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

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

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

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

„ART. 73

Sarcina probei in dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invoca în sprijinul pretențiilor sale o anumita stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativa, constatarea care se impune, una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatarei.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invoca o pretenție în cadrul caili administrative de atac, neaprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, întrucât societatea SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept, prin care sa combată constatările organelor de inspecție fiscala si din care sa rezulte o situație contrara fata de cea constatata, se va respinge contestația ca **nemotivată pentru TVA în sumă de lei**, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de societatea SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr.....**pentru TVA în sumă delei**.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr.....**pentru TVA în sumă delei**, urmând ca organele fiscale competente sa procedeze la refacerea acesteia, având în vedere cele precizate în conținutul deciziei.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de societatea SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr.....**pentru TVA în sumă de lei**.

- prezenta decizie se comunica la:
 - societatea SRL;
 - AJFP – Inspecție Fiscală.

Decizia este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

.....