

DECIZIA NR. 78/2021
privind soluționarea contestației formulate de
ASOCIAȚIA X, din sat X, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 875/15.01.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 6528/14.01.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 875/15.01.2021, asupra contestației formulate de **ASOCIAȚIA X**, C.U.I. ROX, având domiciliul fiscal în sat X, com. X, nr. 22, jud. X.

Contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 23845/21.12.2020, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.10.2020, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/30.10.2020 și **are ca obiect suma totală de T lei reprezentând TVA.**

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.10.2020, respectiv data de **10.11.2020**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii plicului conținând contestația la Oficiul Poștal, respectiv **17.12.2020**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe plic.

Contestația este formulată prin împuternicit NL, la dosar fiind anexată în copie împuternicirea înregistrată la Serviciul Fiscal Municipal X cu nr. BMFG_REG 9377/05.10.2020 și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și ale art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **ASOCIAȚIA X.**

I. ASOCIAȚIA X din sat X, com. X, jud. X, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.10.2020, emisă de către A.J.F.P. Brașov-Activitatea de Inspecție Fiscală și solicită desființarea acestui act administrativ fiscal. De asemenea, societatea contestă accesoriile generate în fișa sintetică, respectiv dobânzi calculate în valoare de X1 lei și penalități de întârziere în valoare de X2 lei, generate de încărcarea obligațiilor principale din decizia de impunere.

În susținerea contestației, reprezentantul Asociației aduce următoarele motivații:

Petenta afirmă că stabilirea diferenței de TVA s-a efectuat fără a se ține cont de documentele puse la dispoziție organului de inspecție fiscală, prin care entitatea și-ar fi corectat erorile de ajustare a TVA, aferente anilor 2015, 2016, 2017, 2018, de corecțiile de ajustare aferente anului 2019 și 2020 efectuate până la data începerii inspecției fiscale, documente puse la dispoziția echipei de control în dosarele cu documente aferente fiecărui an verificat. Aceasta susține că prin ignorarea acestor corecții a fost denaturată suma negativă evidențiată în fișa sintetică, întrucât diferența de taxă suplimentară de înregistrat ar fi fost de T1 lei, față de T lei, cum a stabilit organul de control.

Reprezentantul Asociației precizează că în decontul de TVA al lunii ianuarie 2020 a

înregistrat ajustarea aferentă anului 2019, în sumă de -X3 lei, iar în decontul lunii august 2020 a efectuat o corecție a ajustării aferente anului 2019, în sumă de -X4 lei. Totodată, în decontul lunii septembrie 2020 a fost efectuată o corecție a ajustării pentru anul 2019, cât și ajustarea aferentă anilor 2015, 2016, 2017, 2018 și 2020, în sumă de -X5 lei.

Contestatară mai precizează că în decontul de TVA depus pentru luna octombrie 2020, a înregistrat diferența rezultată între sumele stabilite în Raportul de inspecție fiscală și ajustările efectuate de către entitate și raportate prin deconturile de TVA (D300) aferente lunii ianuarie 2020, august 2020 și septembrie 2020, mai sus menționate, adică X6 lei, urmând ca în decontul de TVA aferent lunii noiembrie să se înregistreze suma de X7 lei, reprezentând ajustarea TVA 50% aferentă facturilor de achiziție carburant stornată eronat la data de 31.10.2020.

Entitatea contestă dobânzile și penalitățile de întârziere generate în fișa sintetică generală la capitolul I „Taxa pe valoarea adăugată” după încărcarea obligațiilor fiscale suplimentare cu titlu de TVA, în sumă de T lei, întrucât soldul negativ de TVA (TVA de recuperat) la data de 31.12.2014, după scăderea sumei de TVA ajustată de către inspecția fiscală, așa cum este menționată în Raportul de inspecție fiscală, este de T3 lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.10.2020, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit că ASOCIAȚIA X a dedus fără drept TVA în sumă totală de T lei, perioada verificată fiind 01.10.2014-31.08.2020.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/30.10.2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.10.2020 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială s-a efectuat în perioada 19.10.2020-22.10.2020.

ASOCIAȚIA X are ca obiect principal de activitate declarat „Activități ale altor organizații” cod CAEN 9499, iar în perioada verificată a desfășurat atât activitate fără scop patrimonial, cât și activitate economică.

ASOCIAȚIA X funcționează sub forma unei asociații fără scop patrimonial cu personalitate juridică, înregistrată în Registrul special al asociațiilor de la Judecătoria Făgăraș în baza Ordonanței Guvernului nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații și își defășoară activitatea în baza prevederilor Legii nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, solicitate potrivit Legii fondului funciar nr. 18/1991.

În baza Legii nr. 18/1991, a Legii nr. 167/1997 și a Legii nr. 1/2000, ASOCIAȚIA X este deținătoarea titlurilor de proprietate nr. 113/L1 pentru o suprafață de 1.107 ha, 6000 mp de teren cu vegetație forestieră.

Activitatea ASOCIAȚIEI X s-a desfășurat în principal în baza CONTRACTULUI DE SERVICII SILVICE nr. 1355/14.02.2014 încheiat cu DSS (ROX), în calitate de prestator și a contractelor de exploatare încheiate cu prestatorii SC S SRL, SC VGC SRL (23074236), SC FM 2003 SRL, SC BF SRL, SC HF SRL, SC ET SRL, SC T 2009 SRL, BD SRL, care exploatează partizile de masă lemnoasă. Produsele rezultate: buștean fag, lemn rotund, buștean gater (butura), lemn foc, sunt înregistrate în contul 345- „Produse finite” și în baza AVIZELOR DE ÎNSOȚIRE PRIMARE emise de RNP X DSS, OS X sunt destinate:

1. vânzării către operatori economici pe bază de factură, operațiuni înregistrate de contribuabil în bilanțurile contabile la capitolul „Venituri din activități economice”, și în contul 701-„Venituri din vânzarea produselor finite”;

2. distribuirii membrilor composesori, operațiuni înregistrate de contribuabil în bilanțurile contabile la capitolul „Venituri din activitățile fără scop patrimonial”, înregistrate astfel:

462 „Creditori”= 357 „Mărfuri aflate la terți”, în anii 2014 și 2015, respectiv

656 „Chelt. privind cote părți datorate potrivit statutului” = 345 „Produse finite”, în perioada 2016-2020.

Valoarea materialului lemnos se stabilește în contabilitate în baza documentelor cu denumirea ACT DE PUNERE ÎN VALOARE emise de X DS Sibiu, OS Aipas în care este menționat felul, cantitatea și prețul materialului lemnos (înălțime, vârstă, mc, lemn subt, coajă,

lemn foc, crăci, lemn s.a.) și în baza cărora se înregistrează contravaloarea partizilor lemnoase în contul 7312- Venituri din contribuțiile membrilor și simpatizanților și valoarea materialului lemnos distribuit membrilor composesori, operațiuni înregistrate în bilanțurile contabile la capitolul „Venituri din activități fără scop patrimonial”.

Composesoratul a realizat și vânzare de masă lemnoasă pe picior pe bază de factură, pe care o înregistrează în debitul contului 371- „Mărfuri”, vânzarea fiind înregistrată în contul X25- „Venituri din vânzări de mărfuri”, care este, de asemenea, evidențiată în bilanțurile contabile la capitolul „Venituri din activități economice”.

A) În urma verificărilor efectuate, inspectorii cu atribuții de control au constatat că ASOCIAȚIA X a desfășurat operațiuni pentru care nu are drept de deducere a TVA, respectiv:

a) Achiziții destinate operațiunilor pentru care NU are calitatea de persoană impozabilă, conform art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015)/art. 269 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare de la 01.01.2016), respectiv operațiuni destinate activității fără scop patrimonial. Aferent acestor achiziții, destinate exclusiv activităților nepatrimoniale (distribuirea materialului lemnos către membrii composesori), Asociația a dedus fără drept TVA în sumă totală de **X8 lei** (prestări de servicii transport, prestări de servicii de fasonat, despicat masă lemnoasă), fiind incidente dispozițiile art. 147 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/art. 300 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

b) Achiziții pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, și pentru care TVA se deduce pe bază de pro rată, conform art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Urmare a verificărilor s-a procedat la calculul pro ratei anuale în conformitate cu prevederile art. 147 alin. (6)-(8) din Legea nr. 571/003 privind Codul fiscal/art. 300 alin. (6)-(8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care aplicată la TVA dedusă aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația sau proporția în care vor fi utilizate, a generat diferențe reprezentând TVA dedusă, pe care Composesoratul avea obligația să o ajusteze, în sumă totală de **X9 lei**.

Organele de control menționează că sumele rezultate în urma verificării, din ajustare, nu au fost înscrise de Asociație în deconturile de TVA la capitolul „TVA deductibilă”, la rândul „Ajustări conform pro rata”, contribuabilul necalculând pro rata provizorie și nici definitivă în perioada 01.10.2014-31.08.2020, cu excepția anului 2019. Astfel, în luna ianuarie 2020, contribuabilul a înregistrat la rândul 34 din decontul de TVA suma de -X3 lei (baza impozabilă - X10 lei). Organele de control au solicitat explicații suplimentare cu privire la această sumă, iar în răspunsul la Notificarea din data de 13.10.2020 reprezentantul contribuabilului a afirmat că suma reprezintă „TVA ajustat pentru cheltuieli aferente activității fără scop patrimonial, repartizate cu ajutorul cheii de control= Venituri economice/total venituri (AE+AFSP) care pentru anul 2019 este egală cu 0,346(...) coeficient rezultat pentru cheltuieli economice, în concluzie diferența de 0,653 (...) coeficient rezultat aparține activității fără scop patrimonial (...)”.

Drept urmare, deoarece în decontul TVA depus în luna ianuarie 2020 pentru luna decembrie 2019, Asociația a ajustat TVA dedusă pe bază de pro rată, cu suma de -X3 lei (ajustare an 2019), organele de control au precizat că diferența de X11 lei, dintre suma rezultată în urma verificării (-X12 lei pentru anul 2016) și cea calculată de contribuabil (-X3 lei), va fi regularizată de către acesta într-un decont ulterior.

În urma inspecției au rezultat diferențe suplimentare de TVA, ca urmare a necalculării pro ratei, ținând cont de ponderea operațiunilor impozabile în total operațiuni, de **X13 lei**, (X9 lei-X12 lei ajustare calculată de inspectorii pentru anul 2019 regularizat de contribuabil).

Aferent deficiențelor descrise anterior, la punctele a) și b), a fost stabilită TVA fără drept

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

de deducere în sumă totală de **X14 lei** (X13 lei +X8 lei).

B) Urmarea a verificărilor efectuate au rezultat diferențe în ceea ce privește TVA dedusă în perioada anterioară datei de 01.10.2014, pentru care dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire, respectiv începând cu data de 01 ianuarie 2020.

Organele de control menționează că în perioada supusă verificării contribuabilul a înregistrat în deconturile de TVA numai sume de rambursat, neînregistrând sume de plată. În temeiul art. 219- „*Prescripția dreptului de a cere restituirea*” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, s-a concluzionat că dreptul ASOCIAȚIEI X de a solicita restituirea unei creanțe fiscale anterioare datei de 01.10.2014 s-a prescris la data de 01 ianuarie 2020, aceasta neputând beneficia astfel de restituirea sumelor reportate în deconturile de TVA în perioada 01.10.2014- 31.08.2020.

În fapt, inspectorii fiscali au constatat următoarele:

1) Asociația a preluat în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2014 la rd. 38- *Soldul sumei negative a TVA reportată din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare*, suma de **X15 lei** din decontul lunii septembrie 2014, cu scadența în data de 26.10.2014, pentru care în temeiul actului normativ menționat mai sus, se prescrie dreptul la restituire la 01.01.2020. Astfel, Asociația X a preluat fără drept această sumă în soldul decontului din luna ianuarie 2020, la rd. 42- *Soldul sumei negative a TVA reportate din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursarea*.

2) Contribuabilul a înregistrat în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2014 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), la TVA deductibilă, suma totală de X16 lei din care:

2.a) TVA dedusă (rd. 28 decont) în sumă de X17 lei, sumă care este egală cu suma din jurnalul de cumpărări aferent lunii decembrie 2014. Organele de control au constatat că TVA deductibilă în sumă de X17 lei are în componență inclusiv taxa înscrisă în documente emise în perioada anterioară trimestrului 4/2014, respectiv:

- TVA în sumă de X18 lei, înscrisă în factura nr. 491/16.06.2014, în valoare fără TVA de X lei, emisă de DR. NP X;

- TVA în sumă de X19 lei, înscrisă în factura nr. 513/30.06.2014, în valoare fără TVA de X lei, emisă de DR. NP X;

- TVA în sumă de X20 lei, înscrisă în factura nr. 121/17.09.2014, în valoare fără TVA de X lei, emisă de VGC SRL;

- TVA în sumă de X21 lei, înscrisă în factura nr. 58/22.09.2014, în valoare fără TVA de X lei, emisă de O SRL.

Întrucât TVA înscrisă în decontul de TVA și jurnalul de cumpărări ca fiind aferentă documentelor mai sus menționate, este exigibilă în perioade anterioare datei de 30.09.2014, pentru care s-a prescris dreptul de restituire, s-a constatat că Asociația a dedus fără drept TVA în sumă de **X22 lei**.

2.b) Regularizări taxă dedusă în sumă de X23 lei

În ceea ce privește TVA în sumă de X23 lei, înscrisă la Regularizări taxă dedusă, în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2014, conform răspunsului la Notificarea din data de 13.10.2020 "1. *provine din factura de intrare nr. 304/31.05.2013 Direcția Națională a Pădurilor X, Ocol Silvic X, baza: -22.426,15, TVA: -5.328,28, cv acestei facturi fiind achitată, s-a procedat la compensarea sumei achitate cu datoria (parțială) aferentă facturii 327/31.05.2013 Direcția Națională a Pădurilor X, Ocol Silvic X, servicii: baza =24.535,41 lei, TVA =5.888,5 lei, achitat 22.426,15 lei, achitat 5.382,28 lei.*

(...) *diferența de: baza 44,85 lei, tva: 10,72 lei provine din compensarea efectuată în data de 30.04.2013, acesta operându-se prin nota contabilă la preluarea TVA la exigibil nu s-a realizat automat, ea fiind efectuată de mâna umană a fost preluată eronat*”.

Astfel, s-a constatat că Asociația a dedus fără drept TVA în sumă de **X23 lei**, pentru operațiuni și documente din perioada de prescriere a sumelor, operațiunile nefiind înregistrate la data emiterii documentelor, ci în luna decembrie 2014.

3) ASOCIAȚIA X a înregistrat în decontul de TVA aferent lunii mai 2017 Regularizări taxă dedusă în sumă de X24 lei. Prin Notificarea din data de 13.10.2020 inspectorii fiscali au solicitat informații și documente din care să rezulte componența sumei în cauză.

Din răspunsul primit a rezultat că suma are în componență inclusiv suma de X25,03 lei pentru care s-a atașat documentul „Reglare 4428: ani precedenti-4428 TP” din care rezultă înregistrarea pe:

- debit cont 4426 „TVA deductibilă” =4428 „TVA neexigibilă” și deducerea TVA în valoare de X26 lei

- credit cont 4426 „TVA deductibilă” =4428 „TVA neexigibilă” și stornarea deducerii TVA în valoare de X27 lei

Din documentul anexat la răspuns organele de control au constatat că petenta a efectuat operațiuni contabile și a dedus fără drept TVA în sumă de X28 lei, facturile și exigibilitatea TVA fiind aferente unei perioade prescrise din punct de vedere al dreptului de a solicita restituirea.

4) Din verificarea efectuată a rezultat că Asociația nu a aplicat taxarea inversă pentru achiziția de „puieți molid plantat” înscrisă în factura nr. 20180628/30.04.2018, în valoare de X29 lei, cu TVA aferentă de **X30 lei**, exigibilă și dedusă în luna martie 2019. Pe această factură furnizorul a înscris TVA colectată deși avea obligația de a menționa „taxarea inversă”, conform prevederilor art. 331- Măsuri de simplificare din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

5) Contribuabilul a dedus integral TVA pentru achizițiile de combustibil, pentru care nu a prezentat foi de parcurs pentru a justifica utilizarea exclusiv în scopuri economice, în urma verificării constituindu-se ca diferență suma de **X31 lei**, reprezentând 50% din TVA dedusă aferentă achiziție de combustibil [(X32 lei -X33 lei anul 2020)x50%].

6) Din verificarea efectuată s-a constatat că în jurnalul de cumpărări aferent trimestrului 3/2015 suma TVA deductibilă este X34 lei, în timp ce în decontul de taxă petenta a înscris pentru TVA dedusă suma de X35 lei, rezultând o diferență în sumă de X36 lei, dedusă fără drept, în baza prevederilor art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În urma inspecției fiscale a fost stabilită în sarcina ASOCIAȚIEI X o TVA suplimentară în sumă totală de **T lei** (X14 lei+ X15 lei+ X22 lei+ X23 lei+ X28 lei+ X30 lei + X31 lei+ X36 lei).

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Referitor la TVA în sumă de T lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este a se stabili dacă în mod legal organele de control au determinat această sumă în sarcina ASOCIAȚIEI X, în condițiile în care aceasta nu contestă modul de calcul sau încadrarea valorii la TVA nedeductibilă/TVA de colectat, singurul său argument adus în susținere fiind faptul că organele de control nu au ținut cont de propriile sale regularizări.

Din documentele la dosar se reține că ASOCIAȚIA X funcționează sub forma unei asociații fără scop patrimonial cu personalitate juridică, înregistrată în Registrul special al asociațiilor de la Judecătoria Făgăraș în baza Ordonanței Guvernului nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații și își defășoară activitatea în baza prevederilor Legii nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere, solicitate potrivit Legii fondului funciar nr. 18/1991.

În baza Legii nr. 18/1991, a Legii nr. 167/1997 și a Legii nr. 1/2000, ASOCIAȚIA X este deținătoarea titlurilor de proprietate nr. 113/L1 pentru o suprafață de 1.107 ha, 6000 mp de teren cu vegetație forestieră.

Activitatea ASOCIAȚIEI X s-a desfășurat în principal în baza CONTRACTULUI DE SERVICII SILVICE nr. 1355/14.02.2014 încheiat cu DSS (ROX), în calitate de prestator și a

contractelor de exploatare încheiate cu prestatorii SC S SRL, SC VGC SRL (23074236), SC FM 2003 SRL, SC BF SRL, SC HF SRL, SC ET SRL, SC T 2009 SRL, BD SRL, care exploatează partizile de masă lemnoasă. Produsele rezultate: bușean fag, lemn rotund, bușean gater (butura), lemn foc, sunt înregistrate în contul 345- „Produse finite” și în baza AVIZELOR DE ÎNSOȚIRE PRIMARE emise de RNP X DSS, OS X sunt destinate:

1. vânzării către operatori economici pe bază de factură, operațiuni înregistrate de contribuabil în bilanțurile contabile la capitolul „Venituri din activități economice”, și în contul 701-„Venituri din vânzarea produselor finite”;

2. distribuirii membrilor composesori, operațiuni înregistrate de contribuabil în bilanțurile contabile la capitolul „Venituri din activitățile fără scop patrimonial”, înregistrate astfel:

462 „Creditori”= 357 „Mărfuri aflate la terți”, în anii 2014 și 2015, respectiv

656 „Chelt. privind cote părți datorate potrivit statutului” = 345 „Produse finite”, în perioada 2016-2020.

Composesoratul a realizat și vânzare de masă lemnoasă pe picior pe bază de factură, pe care o înregistrează în debitul contului 371- „Mărfuri”, vânzarea fiind înregistrată în contul 707- „Venituri din vânzări de mărfuri”, care este de asemenea evidențiată în bilanțurile contabile la capitolul „Venituri din activități economice”.

S-a constatat astfel că în perioada supusă inspecției fiscale ASOCIAȚIA X a realizat atât operațiuni neimpozabile (care nu intră în sfera TVA) aferente activității fără scop patrimonial, pentru care nu are drept de deducere a taxei, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă (activitățile economice) pentru operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere și că pentru deducerea TVA trebuia să aplice prevederile art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016, care dispun:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

„art. 147 Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă

(1) *Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. **Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.***

(2) *Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol. **Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.** Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. În condițiile stabilite prin norme, persoana parțial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.*

(3) *Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.*

(4) *Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.*

(5) *Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.”

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

„art. 300 Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă

(1) **Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 269, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.**

(2) **Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt sau de către o persoană parțial impozabilă se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. Persoana parțial impozabilă poate aplica pro rata în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.**

(3) **Taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se deduce integral;**

(4) **Taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni nu se deduce;**

(5) **Taxa aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se deduce pe bază de pro rata. Prin excepție, în cazul achizițiilor destinate realizării de investiții, care se prevăd că vor fi utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, este permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată pe parcursul procesului investițional, urmând ca taxa dedusă să fie ajustată în conformitate cu prevederile art. 305.”**

Conform acestor prevederi legale, persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă, este denumită persoană parțial impozabilă. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, iar taxa aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, se deduce pe bază de pro rată.

În spetă, organul de soluționare reține că petenta nu contestă calitatea sa de persoană parțial impozabilă și nici obligația sa de a deduce pe bază de pro rată TVA aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere.

În fapt, prin contestația formulată, petenta nu motivează că ar fi eronată încadrarea de către echipa de control la nedeductibilă a taxei în sumă de T lei, sau modul de calcul al pro

ratei, singurul său argument fiind acela că inspectorii cu atribuții de control nu au ținut cont de propriile corecții. De altfel, în propriul mod de calcul efectuat, petenta are în vedere TOATE sumele pe care organele de control le-au încadrat la nedeductibile, practic petenta nesuștinând că ar avea drept de deducere pentru TVA în sumă de T lei, ci că până la data de 30.09.2020 a efectuat propriile corecții în sumă de X31 lei (X3 lei în ianuarie 2020+ X4 lei în august 2020+ X5 lei în septembrie 2020) și că prin decizia de impunere trebuia să se constate obligația de plată a unei taxe în sumă de doar T1 lei.

1) În fapt, în urma verificărilor efectuate, inspectorii cu atribuții de control au constatat că Asociația a efectuat achiziții destinate exclusiv activității fără scop patrimonial (distribuirea materialului lemnos către membrii composesori), operațiunilor pentru care NU are calitatea de persoană impozabilă, conform art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015)/art. 269 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare de la 01.01.2016), care prevăd că:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

„art. 127 Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

„art. 269 - Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

Urmare a controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a dedus fără drept TVA în sumă totală de **X8 lei**, aferentă achizițiilor destinate exclusiv activităților nepatrimoniale (prestări de servicii transport, prestări de servicii de fasonat, despicat masă lemnoasă), fiind incidente dispozițiile art. 147 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/ art. 300 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, antecitate. Diferența de TVA dedusă pentru achizițiile destinate exclusiv activităților nepatrimoniale, respectiv TVA în sumă de X8 lei, este aferentă următoarelor achiziții:

- prestărilor de servicii transport, cu TVA aferentă X32 lei, conform facturilor emise de SC O SRL, SC FM 2003 SRL, SC T 2009 SRL, dedusă după cum urmează: X33 lei în 2014, X34 lei în 2015, X35 lei în 2016, X36 lei în 2020, și
- prestărilor de servicii de fasonat, despicat masă lemnoasă facturate de SC S SRL cu TVA în sumă de X37 lei, dedusă în anul 2014.

Referitor la această sumă, conform calculelor tabelare din contestație, se reține că petenta însăși a considerat-o nedeductibilă, la efectuarea ajustărilor sumele fiind distribuite astfel: X38 lei în tabelul aferent anului 2014 prezentat în contestație (X33 transport+ X37 lei servicii de fasonat, despicat masă lemnoasă), X34 lei în tabelul aferent anului 2015 prezentat în contestație, X35 lei în tabelul aferent anului 2016 prezentat în contestație și X36 lei în tabelul aferent anului 2020 prezentat în contestație. Petenta nu numai că nu aduce motivații în fapt și în drept care să combată cele stabilite de către organele de control, dar cuprinde ea însăși aceste sume în valoarea TVA de ajustat pe care o determină. Conform documentelor la dosar însă, petenta a efectuat aceste ajustări prin deconturile de taxă depuse pentru lunile septembrie 2020

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

și octombrie 2020, perioade care nu au făcut obiectul inspecției fiscale, aceasta vizând doar TVA aferentă perioadei 01.10.2014-31.08.2020.

Drept urmare, pentru TVA în sumă de **X8 lei**, contestația va fi respinsă ca nemotivată pe fond și neîntemeiată.

2) Urmarea a verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că în perioada care face obiectul inspecției, deși se împlinea termenul de prescripție pentru soldul negativ de TVA anterior datei de 01.10.2014, pentru care nu s-a solicitat rambursarea, Asociația a preluat aceste sume în deconturile de taxă, fiind cuprinse în soldul negativ de TVA la 31.08.2020. Organele de control menționează că în toată perioada supusă verificării, contribuabilul a înregistrat în deconturile de TVA numai sume de rambursat, neînregistrând TVA de plată, astfel că, în temeiul art. 219- „Prescripția dreptului de a cere restituirea” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, s-a concluzionat că dreptul ASOCIAȚIEI X de a solicita restituirea unei creanțe fiscale anterioare datei de 01.10.2014 s-a prescris la data de 01 ianuarie 2020.

În fapt, inspectorii fiscali au constatat că:

2.a) Asociația a preluat în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2014 la rd. 38- *Soldul sumei negative a TVA reportată din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursare*, suma de **X15 lei** din decontul lunii septembrie 2014, cu scadența în data de 26.10.2014, pentru care în temeiul actului normativ indicat mai sus, se prescrie dreptul la restituire la 01.01.2020. Astfel, ASOCIAȚIA X a preluat fără drept această sumă în soldul decontului din luna ianuarie 2020, la rd. 42- *Soldul sumei negative a TVA reportate din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursarea*.

2.b) Contribuabilul a înregistrat în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2014 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), la TVA dedusă (rd. 28 decont) suma de X17 lei, sumă care are în componență și TVA în sumă de **X22 lei**, dedusă în baza unor documente emise în perioada anterioară trimestrului 4/2014, respectiv în lunile iunie și septembrie 2014 (facturi emise de DR. NP X, VGC SRL și O SRL), pentru care s-a prescris dreptul de restituire la 01.01.2020.

2.c) Tot în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2014, contribuabilul a înregistrat regularizări taxă dedusă în sumă de **X23 lei**, care, conform explicațiilor scrise furnizate de reprezentantul Asociației, reprezintă taxă aferentă unor facturi emise/note contabile de compensare din perioada aprilie-mai 2013, pentru care s-a prescris dreptul de restituire.

2.d) Asociația a influențat valoarea TVA dedusă prin decontul de TVA aferent lunii mai 2017, cu suma de **X28 lei** pentru care contribuabilul nu are drept la deducere, facturile și exigibilitatea TVA fiind aferente unei perioade prescrise din punct de vedere al dreptului de a solicita restituirea. Organele de control precizează că în conformitate cu explicațiile furnizate de reprezentantul contribuabilului, exigibilitatea TVA a intervenit în perioade prescrise din punct de vedere al dreptului de a solicita restituirea, respectiv anterior datei de 30.09.2014 și ar fi trebuit ca taxa să fie inclusă în soldul negativ al TVA din luna septembrie 2014. Documentele contabile care nu au fost înregistrate la data emiterii și exigibilității TVA sunt, conform fișei cont 4428 „TVA neexigibilă”, documentele X nr. 025/31.05.2013, nr. 53/31.12.2013, nr. 327/31.05.2013, nr. 304/31.05.2013, nr. 371/30.06.2013, nr. 672/31.10.2013 și nr. 443/30.07.2013.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 135 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, menținute la art. 219 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016:

OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

„art. 135 Prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea

Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.”

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire.”

Astfel, în mod legal au stabilit organele de control că pentru TVA exigibilă în perioada anterioară datei de 01.10.2014, termenul de 5 ani pentru prescripția dreptului contribuabilului de a cere restituirea începe la 01.01.2015 și se termină la 01.01.2020, astfel că petenta a preluat fără drept TVA în sumă totală **X39 lei** (X15 lei +X22 lei +X23 lei +X28 lei) în soldul negativ al TVA după această dată.

Referitor la TVA în sumă de X39 lei, conform calculelor tabelare prezentate în contestație, se reține că petenta însăși a considerat-o nedeductibilă, la efectuarea ajustărilor proprii sumele fiind distribuite astfel: X40 lei (X15 lei+ X22 lei+ X23 lei) în tabelul aferent anului 2014 și X28 lei în tabelul aferent anului 2017. Petenta nu numai că nu aduce motivații în fapt și în drept care să combată cele stabilite de către organele de control, dar cuprinde ea însăși aceste sume în valoarea TVA de ajustat pe care o determină. Conform documentelor la dosar însă, petenta a efectuat aceste ajustări prin deconturile de taxă depuse pentru lunile septembrie 2020 și octombrie 2020, perioade care nu au făcut obiectul inspecției fiscale, aceasta vizând doar TVA aferentă perioadei 01.10.2014-31.08.2020.

Drept urmare, pentru TVA în sumă de X39 lei, contestația va fi respinsă ca nemotivată pe fond și neîntemeiată.

3) Organele de control precizează că Asociația nu a aplicat taxarea inversă pentru achiziția de „*puiți molid plantat*” înscrisă în factura nr. 20180628/30.04.2018, în valoare de X29 lei, cu TVA aferentă de **X30 lei**, exigibilă și dedusă în luna martie 2019. S-a constatat că pe această factură furnizorul a înscris TVA colectată, deși conform prevederilor art. 331- Măsuri de simplificare din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, acesta avea obligația de a menționa „*taxarea inversă*”.

În drept, Asociația trebuia să înregistreze în decontul de taxă, TVA în sumă de X30 lei, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, fiind incidente prevederile art. 331 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare de la 01.01.2016), coroborat cu dispozițiile punctului 109 alin. (1) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform cărora:

„art. 331 Măsuri de simplificare

(1) Prin excepție de la prevederile art. 307 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316. Norme metodologice

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

[...]

b) livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase, astfel cum sunt definite prin Legea nr. 46/2008 - Codul silvic, republicată;

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscris taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 297-301.

(4) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. Prin normele metodologice se stabilesc responsabilitățile părților implicate în situația în care nu s-a aplicat taxare inversă.”

HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 227/2015

109. (1) Taxarea inversă prevăzută la art. 331 din Codul fiscal reprezintă o modalitate de simplificare a plății taxei. Prin aceasta nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul/

prestatorul și beneficiarul unor livrări/prestări, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, taxa aferentă intrărilor și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă. Această modalitate de simplificare a plății taxei se realizează prin emiterea de facturi în care furnizorul/prestatorul nu înscrie taxa aferentă, inclusiv pentru avansuri, aceasta fiind calculată de beneficiar și înregistrată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are obligația să înscrie pe factură mențiunea taxare inversă. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Din punct de vedere contabil, beneficiarul înregistrează în cursul perioadei fiscale în care taxa este exigibilă suma taxei aferente în următoarea formulă contabilă: **4426 = 4427**. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.”

De asemenea, conform definiției materialelor lemnoase dată la punctul 21 din Anexa 1, Definiții, la Legea 46/2008/R privind Codul silvic:

„21. Materiale lemnoase- lemnul rotund sau despicat de lucru și lemnul de foc, cheresteaua, flancurile, traversele, lemnul ecarisat-cu secțiuni dreptunghiulară sau pătrată, precum și lemnul cioplit. Această categorie cuprinde și arbori și arbuști ornamentali, pomi de Crăciun, răchită și puieți; materialele lemnoase nu sunt bunuri divizibile.”

Referitor la TVA în sumă de X30 lei, conform calculului tabelare din contestație, se reține că petenta însăși a luat-o în calcul la efectuarea ajustării aferente anului 2018 (a se vedea tabelul cu calculul ajustării aferente anului 2018 întocmit de petentă, prezentat în contestație). Petenta nu numai că nu aduce motivații în fapt și în drept care să combată cele stabilite de către organele de control, dar cuprinde ea însăși aceste sume în valoarea TVA de ajustat pe care o determină. Conform documentelor la dosar însă, petenta a efectuat aceste ajustări prin deconturile de taxă depuse pentru lunile septembrie 2020 și octombrie 2020, perioade care nu au făcut obiectul inspecției fiscale, aceasta vizând doar TVA aferentă perioadei 01.10.2014-31.08.2020.

Drept urmare, pentru TVA în sumă de X30 lei, contestația va fi respinsă ca nemotivată pe fond și neîntemeiată.

4) Contribuabilul a dedus integral TVA pentru achizițiile de combustibil, pentru care nu a prezentat foi de parcurs din care să reiasă utilizarea mijlocului de transport exclusiv în scopuri economice, în urma verificării constituindu-se ca diferență suma de **X31 lei**, reprezentând 50% din TVA dedusă aferentă achiziție de combustibil [(X32 lei -X33 lei anul 2020)x50%].

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv ale art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016, coroborate cu normele metodologice date în aplicare, conform cărora:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

„art. 145¹ **Limitări speciale ale dreptului de deducere**

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Normele date în aplicarea Legii nr. 571/2003 aprobate prin HG 44/2004

„45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianti, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată

care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.”

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

„art. 298 **Limitări speciale ale dreptului de deducere**

(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele **nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**.

Normele date în aplicarea Legii nr. 227/2015 aprobate prin HG 1/2016.

„68. (1) În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) (...) **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească **foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs**.

Din prevederile legale antecitate, se reține că în cazul vehiculelor având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului, care nu sunt utilizate **exclusiv** în scopul activității economice, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este limitat la 50% în cazul cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile. Utilizarea numai în scopul activității economice a unui vehicul, dă dreptul la deducerea integrală a taxei, dar trebuie dovedită de către persoana impozabilă prin deținerea documentelor prevăzute de dispozițiile legale pentru deducerea taxei și prin întocmirea foii de parcurs care să conțină informațiile necesare (categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs etc.).

În speță, se reține că petenta nu a prezentat foi de parcurs pentru a justifica utilizarea exclusiv în scopuri economice a vehiculului aferent căruia au fost efectuate cheltuielile și dedusă taxa, astfel că în mod legal organele de control au respins la deducere TVA în sumă de **X31 lei**, reprezentând 50% din taxa aferentă achiziției de combustibil pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere [(X32 lei -X33 lei anul 2020)x50%].

Referitor la această sumă, conform calculelor tabelare din contestație, se reține că petenta însăși a considerat-o nedeductibilă la stabilirea valorii ajustărilor sau a diferențelor de ajustat, sumele fiind distribuite astfel: X40 lei în tabelul aferent anului 2014, X41 lei în tabelul aferent anului 2015, X42 lei în tabelul aferent anului 2016, X43 lei în tabelul aferent anului 2017, X44 lei în tabelul aferent anului 2018 și X45 lei în tabelul aferent anului 2019. Petenta nu numai că nu aduce motivații în fapt și în drept care să combată cele stabilite de către organele de control, dar cuprinde ea însăși aceste sume în valoarea TVA de ajustat pe care o determină. Conform documentelor la dosar însă, petenta a efectuat aceste ajustări prin deconturile de taxă depuse pentru lunile septembrie 2020 și octombrie 2020, perioade care nu au făcut obiectul inspecției fiscale, aceasta vizând doar TVA aferentă perioadei 01.10.2014-31.08.2020.

Drept urmare, pentru TVA în sumă de **X31 lei**, contestația va fi respinsă ca nemotivată pe

fond și neîntemeiată.

5) Din verificarea efectuată s-a constatat că în jurnalul de cumpărări aferent trimestrului 3/2015 suma totală a TVA deductibilă este X34 lei, în timp ce în decontul de taxă suma înscrisă pentru TVA dedusă este de X35 lei, fapt pentru care diferența în sumă de X36 lei s-a constituit ca diferență TVA de plată, în baza prevederilor art. 145 și ale art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, se reține că pentru TVA în sumă de X36 lei, petenta nu a probat nici la control și nici în susținerea contestației că îndeplinește condițiile prevăzute la art. 145 alin. (1) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 145. **Sfera de aplicare a dreptului de deducere:**

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

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

a) **operațiuni taxabile; [...]**

art. 146 **Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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 care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;*”

Referitor la TVA în sumă de X36 lei, conform calculului tabelare din contestație, se reține că petenta însăși a considerat-o nedeductibilă, fiind luată în calcul la determinarea ajustării de efectuat în luna octombrie 2020 în contul anului 2015 (a se vedea tabelul cu calculul ajustării aferente anului 2015 întocmit de petentă). Petenta nu numai că nu aduce motivații în fapt și în drept care să combată cele stabilite de către organele de control, dar cuprinde ea însăși această sume în valoarea TVA de ajustat pe care o determină. Conform documentelor la dosar însă, petenta a nu a efectuat aceste ajustări în perioada supusă verificării (01.10.2014-31.08.2020), ci ulterior.

Drept urmare, pentru TVA în sumă de X36 lei, contestația va fi respinsă ca nemotivată pe fond și neîntemeiată.

6) În perioada verificată, Asociația a dedus integral TVA pentru achiziții pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, și pentru care taxa pe valoarea adăugată se deduce pe bază de pro rată, conform art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Drept urmare, echipa de control a procedat la calculul pro ratei anuale în conformitate cu prevederile art. 147 alin. (6)-(8) din Legea nr. 571/003 privind Codul fiscal/art. 300 alin. (6)-(8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care aplicată la TVA dedusă aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația sau proporția în care vor fi utilizate, a generat diferențe reprezentând TVA dedusă pe care composoratul avea obligația să o ajusteze, în sumă totală de **X9** lei, astfel:

- an 2014: pro rata 0,981, % ajustare 0,019, TVA nedeductibilă X46 lei;
- an 2015: pro rata 0,635, % ajustare 0,365, TVA nedeductibilă X47 lei;
- an 2016: pro rata 0,584, % ajustare 0,416, TVA nedeductibilă X48 lei;
- an 2017: pro rata 0,530, % ajustare 0,470, TVA nedeductibilă X49 lei;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- an 2018: pro rata 0,504, % ajustare 0,496, TVA nedeductibilă X50 lei;
- an 2019: pro rata 0,511, % ajustare 0,489, TVA nedeductibilă X12,26 lei;
- an 2020: pro rata 0,511, % ajustare 0,489, TVA nedeductibilă X51 lei.

Organele de control menționează că sumele rezultate în urma verificării, din ajustare, nu au fost înscrise de Asociație în deconturile de TVA la capitolul „TVA deductibilă”, la rândul „Ajustări conform pro rata”, contribuabilul necalculând pro rata provizorie și nici definitivă în perioada 01.10.2014-31.08.2020, **cu excepția anului 2019**. Se precizează că în luna ianuarie 2020 contribuabilul a înregistrat la rândul 34 din decontul de TVA suma de -X3 lei (baza impozabilă -X10 lei). Organele de control au solicitat explicații suplimentare cu privire la această sumă, iar în răspunsul la Notificarea din data de 13.10.2020 reprezentantul contribuabilului a afirmat că suma reprezintă „TVA ajustat pentru cheltuieli aferente activității fără scop patrimonial, repartizate cu ajutorul cheii de control= Venituri economice/total venituri (AE+AFSP) care pentru anul 2019 este egală cu 0,346(...) coeficient rezultat pentru cheltuieli economice, în concluzie diferența de 0,653 (...) coeficient rezultat aparține activității fără scop patrimonial (...)”.

Drept urmare, deoarece în decontul TVA depus pentru luna ianuarie 2020, Asociația a ajustat în baza pro ratei TVA dedusă în anul 2019, cu suma de -X3 lei (ajustare pentru întreg anul 2019), organele de control au precizat că diferența de X11 lei, dintre suma rezultată în urma verificării (X12 lei ajustare determinată de organele de control pentru anul 2019) și cea calculată de contribuabil (X3 lei), va fi regularizată de către acesta într-un decont ulterior.

În urma verificării au rezultat diferențe suplimentare de TVA, ca urmare a necalculării pro ratei ținând cont de ponderea operațiunilor impozabile în total operațiuni, de **X13 lei**, (X9 lei ajustare totală- X12 lei ajustare calculată de inspectori pentru anul 2019 care a fost regularizat de contribuabil).

În drept, calculul pro ratei s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 147 alin. (6), alin. (12) și art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/art. 300 alin. (6) și alin. (14) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

Legea 571/2003 privind Codul fiscal

„art. 147

[...]

(6) Pro-rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

[...]

(12) La sfârșitul anului, persoanele impozabile cu regim mixt trebuie să ajusteze taxa dedusă provizoriu astfel:

a) din taxa de dedus determinată definitiv, conform alin. (11), se scade taxa dedusă într-un an determinată provizoriu, conform alin. (10);

b) rezultatul diferenței de la lit. a), în plus sau în minus după caz, se înscrie în rândul de regularizări din decontul de taxă, prevăzut la art. 156², aferent ultimei perioade fiscale a anului, sau în decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale a persoanei impozabile, în cazul anulării înregistrării acesteia.

art. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;”

Legea 227/2015 privind Codul fiscal

„art. 300

(6) Pro rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul de stat sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

[...]

(14) La sfârșitul anului, persoanele impozabile cu regim mixt trebuie să ajusteze taxa dedusă provizoriu, cu excepția prevăzută la alin. (13), astfel:

a) din taxa de dedus determinată definitiv, conform alin. (12), se scade taxa dedusă într-un an, determinată pe bază de pro rata provizorie;

b) rezultatul diferenței de la lit. a), în plus sau în minus după caz, se înscrie în rândul de regularizări din decontul de taxă, prevăzut la art. 323, aferent ultimei perioade fiscale a anului, sau în decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale a persoanei impozabile, în cazul anulării înregistrării acesteia.”

În speță se reține că în perioada supusă inspecției fiscale ASOCIAȚIA X a realizat atât operațiuni neimpozabile (care nu intră în sfera TVA) aferente activității fără scop patrimonial, pentru care nu are drept de deducere a taxei, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă (activitățile economice) pentru operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere, și că, în conformitate cu prevederile art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016, anterior citate, are astfel calitatea de persoană parțial impozabilă, **aspect care nu este contestat de petentă.**

De asemenea, s-a constatat că Asociația a efectuat achiziții pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, pentru care a dedus integral TVA. În drept, conform dispozițiilor art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 300 alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru aceste achiziții taxa pe valoarea adăugată se deduce pe bază de pro rată, petenta având obligația să calculeze și să determine TVA cu drept de deducere pe bază de pro rată, **aspect care nu este contestat de petentă.**

Astfel, se reține că în mod legal organele de control au stabilit că taxa deductibilă aferentă acestor achiziții trebuia dedusă de Asociație pe bază de pro rată, fiind incidente prevederile art. 147 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/art. 300 alin (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, și au procedat la calculul pro ratei anuale în conformitate cu prevederile art. 147 alin. (6) din Legea nr. 571/003 privind Codul fiscal/art. 300 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul, fiind determinată TVA nedeductibilă în sumă de **X9 lei.**

Organul de soluționare mai reține că, în perioada care face obiectul inspecției, petenta nu a ținut evidențe separate pentru fiecare activitate desfășurată și nu a calculat și înscris în deconturile de TVA pro rata, exercitându-și dreptul prin deducerea integrală a taxei aferente achizițiilor realizate. De asemenea, contestatara a efectuat în anul 2020 două regularizări taxă

dedusă, în sensul diminuării acesteia, prin deconturile depuse pentru lunile ianuarie și august 2020.

În contestația formulată petenta nu sesizează erori de calcul ale pro ratei și nu susține că ar avea drept integral de deducere deoarece aceste achiziții ar fi fost alocate exclusiv activității sale taxabile, apărarea sa bazându-se exclusiv pe susținerea că a făcut ea însăși ajustările necesare și că organele de control nu au ținut cont de acestea.

Petenta anexează la contestație notele contabile efectuate pentru justificarea efectuării ajustărilor, pentru fiecare an în parte din perioada 2015-2020 și documente scrise olograf intitulate Masa lemnoasă membri și Cheltuieli comune Composesorat X 2019, dar care nu au fost înregistrate așa cum prevede Codul fiscal, la sfârșitul fiecărui an, ci aleatoriu, în perioada supusă verificării fiind înregistrate regularizări de taxă dedusă în luna ianuarie 2020 (-X3 lei) și în luna august 2020 (-X4 lei), iar în decontul pentru luna septembrie 2020, în sumă de -X5 lei.

6.a) Cu privire la regularizare de taxă dedusă efectuată de petentă în decontul pentru luna septembrie 2020, în sumă de -X5 lei, în mod legal organele de control nu au avut-o în vedere la stabilirea sumelor datorate de petentă, aceasta fiind efectuată în afara perioadei vizată de verificare (01.10.2014-31.08.2020). De altfel, organul de soluționare reține că petenta nu contestă în niciun fel încadrarea legală efectuată de echipa de control pentru TVA stabilită suplimentar, ci dorește să se țină cont de regularizările efectuate de ea însăși. Dar în cazul ajustărilor efectuate prin deconturile ulterioare decontului lunii august 2020, acest fapt ar presupune încălcarea de către organele de control a prevederilor Codului de procedură fiscală pentru că:

- la efectuarea verificărilor, organele de control trebuie să respecte perioada înscrisă în Avizul de inspecție fiscală, iar în conformitate cu cele înscrise în Avizul nr. 372/16.10.2020, inspecția are ca obiect perioada 01.10.2014-31.08.2020;
- În fapt, petenta efectuează corecții ale deconturilor de TVA aferente perioadei supuse verificării deoarece, așa cum prevede legiuitorul la art. 147 alin. (6), alin. (12) și art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/ art. 300 alin. (6) și alin. (14) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **ajustarea TVA determinată în baza pro ratei definitive** trebuie să se efectueze **la sfârșitul fiecărui an fiscal** prin decontul de taxă „**afereant ultimei perioade fiscale a anului**”. Drept urmare, pentru anul 2014 ajustarea trebuia efectuată în decontul de TVA aferent Trimestrului IV 2014, pentru anul 2015 ajustarea trebuia efectuată în decontul de TVA aferent Trimestrului IV 2015 și așa mai departe. Ori prin decontul de taxă depus pentru luna septembrie 2020 petenta a efectuat în fapt corecții ale deconturilor de taxă în care avea obligația să efectueze ajustările aferente anilor 2014-2018 și 2020;
- Cu privire la TVA pentru care organele de control au constatat că petenta nu avea drept de deducere sau că trebuia să o colecteze, se reține că regularizările efectuate în decontul de TVA aferent lunii septembrie 2020 (depus la organul fiscal la data de 26.10.2020), reprezintă în fapt corecții ale deconturilor de taxă aferente perioadelor în care petenta și-a exercitat în mod efectiv și nelegal dreptul de deducere sau în care avea obligația să înscrie taxa colectată;
- La data depunerii decontului de TVA pentru luna septembrie 2020 (26.10.2020), fiind în desfășurare o acțiune de inspecție fiscală, petenta nu avea drept să efectueze corecții ale declarațiilor vizate de inspecție, fiind incidente prevederile art. 85 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune:

„art. 84 Corectarea declarațiilor fiscale

(6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.”

coroborate cu instrucțiunile prevăzute în Ordinul nr. 3604/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată-Anexa 1:

„5. Corectarea decontului de taxă pe valoarea adăugată, potrivit prezentelor instrucțiuni, nu este posibilă pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspecție fiscală.”

Astfel, cu privire la regularizare de taxă dedusă efectuată de petentă în luna septembrie 2020, în sumă de -X5 lei, se reține că nu putea afecta rezultatul inspecției fiscale, care a vizat verificarea TVA pentru perioada 01.10.2014-31.08.2020 și că în mod legal organele de control nu au avut-o în vedere la emiterea deciziei de impunere.

Referitor la regularizări cu minus efectuate prin deconturile de TVA depuse pentru perioada verificată (ianuarie și august 2020), deși organele de control susțin că le-au avut în vedere la stabilirea rezultatelor inspecției, din analiza documentelor la dosar rezultă următoarele:

6.b) Cu privire la regularizare de taxă dedusă efectuată de petentă în decontul pentru luna ianuarie 2020, în sumă de -X3 lei, se reține că reprezintă ajustare TVA dedusă pe bază de pro rată pentru anul 2019.

Se mai reține că în mod eronat, în raportul de inspecție fiscală, organele de control au apreciat că diferența de X11 lei, dintre suma rezultată în urma verificării (X12 lei reprezentând ajustare de efectuat pentru anul 2019 determinată urmare a inspecției) și cea calculată de contribuabil (-X3 lei, reprezentând ajustare efectuată de petentă pentru anul 2019), trebuie regularizată de către acesta într-un decont ulterior, întrucât, în conformitate cu prevederile art. 113 alin. (2) lit. i) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 113 **Obiectul inspecției fiscale**

[...]

(2) *în scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

[...]

i) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;**”

echipa de control avea obligația să stabilească și diferențele în minus și să țină cont de suma de X11 lei ajustată de petentă în mod eronat.

Organul de control își motivează raționamentul pe precizarea petentei din contestație că o parte din regularizarea de -X3 lei a fost stornată la data de 01.09.2020 (ulterior perioadei supuse verificării), fiind înregistrată ca TVA neexigibilă, întrucât facturile nu sunt achitate. Ori această stornare va face obiectul verificării atunci când va fi vizată de control perioada în care a fost efectuată, organele de control fiind obligate în viitor să țină cont de cele constatate în Decizia de impunere nr. F-X/30.10.2020 și de soluția organului de soluționare.

Drept urmare, prin prezenta decizie urmează a se **admite contestația** cu privire la **TVA în sumă de X11 lei** (X12-X3 lei) și se va anula parțial Decizia de impunere nr. F-X/30.10.2020 pentru această sumă.

6.c) Cu privire la regularizare de taxă dedusă efectuată de petentă în decontul pentru luna august 2020, în sumă de -X4 lei, se reține că reprezintă corecție TVA dedusă în anul 2019 și 2020, efectuată de petentă pentru că a constatat că a fost ajustat eronat contul 4424-„Taxa pe valoarea adăugată de recuperat” întrucât facturile nu sunt achitate. Organele de control menționează că suma în cauză nu a fost luată ca atare în calculul diferențelor din raportul de inspecție fiscală, deci nu a diminuat diferențele rezultate.

De asemenea, echipa de control precizează că la calculul pro ratei și a TVA de ajustat, a ținut cont de TVA înscrisă în facturi, pentru care a intervenit exigibilitatea în perioadele de raportare și precizează că TVA din facturile aferente anului 2019 a fost ajustată de organul de control pe bază de pro ratei atâta pentru TVA deductibilă devenită exigibilă în anul 2019, cât și

pentru cea devenită exigibilă în anul 2020, în funcție de data plății și a înregistrării taxei deductibile în deconturi și jurnalele de cumpărări. Concluzia acestor explicații ar fi că organele de control au avut în vedere la efectuarea calculelor toate valorile TVA deductibile înscrise în documentele de achiziții deținute de Asociație, la data exigibilității, astfel în calculul său fiind incluse și corecțiile efectuate de petentă la 31.08.2020.

Cu toate acestea, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. 6528/14.01.2020, organele de control propun admiterea contestației doar pentru suma de X52 lei (X53 lei+X54 lei+ X55 lei), exigibilă în anul 2020, referitor la care afirmă că este aferentă ajustării TVA deductibile pentru anul 2020 și precizează că nu a ținut cont de corecțiile efectuate de petentă, și nu a diminuat diferențele TVA de ajustat calculată în urma inspecției fiscale, pentru anul 2020 (X56 lei), cu suma regularizată de petentă în decontul lunii august 2020.

Referitor la suma de X57 lei (X4– X58 lei) echipa de control afirmă că, având în vedere că regularizările TVA deductibile în sumă de -X3 lei sunt pentru TVA aferentă anului 2019, plata facturilor fiind efectuată în anul 2019 (X59 lei TVA din factura nr. 1699/30.04.2018 emisă de MBI SRL, achitată în februarie 2019 și X60 lei din factura nr. 171/08.08.2019 emisă de BD SRL, achitată parțial în septembrie 2019) și întrucât TVA ajustată de inspecția fiscală pentru acest an, de X12 lei, nu a fost considerată în sumele suplimentare din actul de control (fiind inclusă în regularizarea de -X3 lei), TVA ajustată de petentă în sumă de X57 lei, „*nu poate fi admisă la contestație întrucât ar rezulta o scădere dublă a diferențelor TVA și s-ar scădea o sumă din ceva ce nu există*”.

Ori dacă aferent achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, exigibile în anul 2019, în urma inspecției, organele de control au determinat TVA de ajustat pe bază de pro rată în sumă de X12 lei, iar petenta a ajustat taxa dedusă într-o valoare mai mare, organele de control trebuiau ca urmare a inspecției să stabilească și diferențele în minus, mai ales că, așa cum am arătat anterior, după încheierea inspecției petenta nu mai are drept să corecteze declarațiile deja verificate. Organele de control aveau obligația ca prin decizia de impunere emisă să stabilească valoarea reală a soldului negativ al TVA la sfârșitul perioadei verificate, respectiv la 31.08.2020.

Organul de soluționare reține că suma de X60 lei, reprezentând TVA exigibilă ca urmare a plății parțiale efectuate pentru factura 171/08.08.2019 emisă de BD SRL a fost luată în calcul la determinarea TVA de ajustat pe bază de pro rată în anul 2019, în sumă de X12 lei și astfel a fost scăzută din regularizarea în sumă de -X3 lei, astfel că petenta nu avea de ce să mai regularizeze încă o dată această sumă.

De asemenea, suma de X59 lei, reprezentând TVA exigibilă ca urmare a plății facturii 1699/30.04.2018 emisă de MBI SRL, achitată în februarie 2019, a fost luată în calcul la determinarea TVA de ajustat pe bază de pro rată în anul 2019, în sumă de X12 lei și astfel a fost scăzută din regularizarea în sumă de -X3 lei, astfel că petenta nu avea de ce să mai regularizeze încă o dată această sumă.

Deci, aferent anului 2019, petenta trebuia să ajusteze TVA dedusă cu suma de X12 lei și nu cu X61 lei (X3 lei în ianuarie 2020+ X57 lei în august 2020), rezultând o TVA ajustată în plus de societate pentru anul 2019 în sumă de X62 lei, diferență în minus pe care organele de control trebuiau să o stabilească.

Drept urmare, prin prezenta decizie urmează a se **admite contestația** cu privire la **TVA în sumă de X4 lei** (X52 ajustată de petentă aferent anului 2020+ X57 lei ajustată de petentă aferent anului 2020) și se va anula parțial Decizia de impunere nr. F-X/30.10.2020 pentru această sumă.

Având în vedere cele menționate anterior la punctele **6.b) și 6.c)** din prezenta decizie, în baza dispozițiilor art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun că:

„art. 279 **Soluții asupra contestației**

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

urmează a se admite contestația pentru TVA în sumă de X66 lei (X11 lei+ X52 lei+ X57 lei) și se va anula parțial Decizia de impunere nr. F-X/30.10.2020 pentru această sumă.

De asemenea, având în vedere cele anterior prezentate la punctele de la 1) la 5) și 6.a) din prezenta decizie, în condițiile în care argumentele și documentele prezentate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1) și ale art 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică 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.

art. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile punctului 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că:

„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;”

urmează a se respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de ASOCIAȚIA X împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/30.10.2020**, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/30.10.2020, **cu privire la TVA în sumă de X67 lei.**

7) Referitor la obligațiile accesorii

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care prin decizia de impunere contestată nu au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale accesorii.

Prin contestația formulată petenta se îndreaptă și împotriva accesoriilor *„generate în fișa sintetică, respectiv dobânzi calculate în valoare de X1,00 lei și penalități de întârziere în valoare de X2,00 lei în urma încălcării deciziei în urma controlului”*, fără să precizeze dacă acestea au fost individualizate într-un act administrativ fiscal și care ar fi numărul acestuia, fapt pentru care, prin adresa nr. 875/28.01.2021, i s-a solicitat să precizeze titlurile de creanță/actele administrativ-fiscale în care au fost înscrise accesoriile contestate. În răspunsul transmis organului de soluținare, înregistrat la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 2457/05.02.2021, petenta precizează că *„la obiectul contestației au fost menționate eronat accesoriile generate în fișa sintetică”*. Dar, în aceeași adresă petenta declară că accesoriile reprezentând dobânzi și penalități de întârziere sunt *„parte integrantă din motivul contestației”*.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data formulării contestației:

„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 administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.[...]

art. 269 Forma și conținutul contestației

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

a) *datele de identificare a contestatorului;*

b) **obiectul contestației;**

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază;*

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. [...]*

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

Totodată, potrivit prevederilor pct. 11.1. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.10.2020 organele de control nu au calculat în sarcina petentei obligații accesorii.

Din analiza documentelor la dosar organul de soluționare reține că petenta se află în situația de a datora accesorii din culpă proprie, deoarece a efectuat corecții ale perioadei pentru care se efectua o inspecție fiscală, dublând astfel sumele stabilite de către inspectorii fiscali. Aceasta trebuie să corecteze deconturile cu erori, din perioada ulterioară celei verificate, fapt care va duce la recalcularea soldului negativ al TVA și a eventualelor accesorii.

Față de cele prezentate, în condițiile în care prin Decizia de impunere F-X/30.10.2020, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, nu s-au determinat în sarcina petentei obligații fiscale accesorii, pentru capătul de cerere privind accesoriile, **contestația formulată de ASOCIAȚIA X urmează a fi respinsă ca fiind fără obiect.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272, art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) și (2) 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 ASOCIAȚIA X împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/30.10.2020**, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/30.10.2020, **cu privire la TVA în sumă de X67 lei.**

2) Admiterea contestației formulate de ASOCIAȚIA X împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/30.10.2020**, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/30.10.2020, pentru **TVA în sumă de X66 lei și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ-fiscal pentru aceste obligații.**

3) Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de ASOCIAȚIA X **cu privire la capătul de cerere privind accesoriile.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679