

D E C I Z I A nr.115/26.01.2017

privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL, în insolvență,
prin administrator judiciar Y SPRL și
administrator special Z,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub **nr.../07.12.2016**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../28.11.2016 de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași asupra contestației formulate de **SC X SRL, în insolvență**, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J27/... și cod de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal RO, prin administrator judiciar Y SPRL, cu sediul în localitatea ..., județul Neamț, numit prin Încheierea nr.../2016, pronunțată de Tribunalul Neamț - Secția a II-a Civilă de Contencios Administrativ și Fiscal în data de 20 mai 2016, în Dosarul nr.../2016 și administrator special Z, CNP ..., cu domiciliul în localitatea ..., județul Neamț, numit prin Decizia nr.../23.05.2016 privind desemnarea administratorului special.

Contestația este formulată împotriva:

- 1. Deciziei de impunere nr.F-IS .../15.07.2016** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice
- 2. Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS .../15.07.2016**
- 3. Dispoziției nr.../15.07.2016** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală,

acte administrative emise de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la Nivelul Regiunii Iași - Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de ... lei.

De asemenea, SC X SRL, în insolvență, a înțeles să conteste suma de ... lei, reprezentând penalitate de nedeclarare și să solicite restituirea cu dobânda fiscală aferentă, a sumelor stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală și achitate cu ordine de plată din data de 14.07.2016.

Referitor la capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS .../15.07.2016, se rețin următoarele:

În drept, Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

Art.93 *“Sfera și actele de stabilire 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.*

Art.131 *“Rezultatul inspecției fiscale*

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*

b) *deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;*

c) *deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.*

(5) *Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

(6) *Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”*

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.(...)”

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS .../15.07.2016, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS .../15.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la Nivelul Regiunii Iași - Activitatea de inspecție fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS .../15.07.2016.

Referitor la capătul de cerere privind Dispoziția nr.../15.07.2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care, dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează măsuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte măsuri de îndeplinit de către societate, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența Serviciului soluționare contestații.

În fapt, prin Dispoziția nr.../15.07.2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală s-a dispus înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS .../15.07.2016 și de a corecta deficiențele care au dus la stabilirea diferențelor stabilite suplimentar.

În drept, în conformitate cu prevederile art.268 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit prevederilor art.272 alin.(1), alin.(2) și alin.(6) din același act normativ:

“Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) *Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin.(5)

[...]

(6) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin.(1) se soluționează de către organele fiscale emitente.*

De asemenea, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.833/2015 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", prevede:

"Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului."

Potrivit prevederilor pct.5.3 - 5.5. din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art.272 alin.(6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.

5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta [...].

5.5. Competența de soluționare este dată de natura actului administrativ fiscal atacat, calitatea contestatorului, categoria organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorie vamală stabilite de plată de către organul fiscal, accesorii ale acestora, precum și al diminuării pierderii fiscale."

Întrucât măsurile dispuse în sarcina SC X SRL nu vizează stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și nicio măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației, pentru acest capăt de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art.272 alin.(6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, constată necompetența sa materială privind contestația formulată împotriva Dispoziției de măsuri nr.../15.07.2016, motiv pentru care, contestația va fi transmisă, spre competență soluționare, Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la Nivelul Regiunii Iași - Activitatea de inspecție fiscală, în calitate de organ fiscal emitent al dispoziției de măsuri.

Referitor la restituirea cu dobânda fiscală aferentă, a sumelor stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală și achitate cu ordine de plată din data de 14.07.2016, se rețin următoarele:

În ceea ce privește restituirea sumelor, sunt aplicabile dispozițiile art.168 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

“(1) Se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată.

(2) În situația în care s-a făcut o plată fără a fi datorată, cel pentru care s-a făcut astfel plata are dreptul la restituirea sumei respective.(...)”

În ceea ce privește calcularea dobânzilor în cazul sumelor de restituit sau de rambursat de la buget, sunt aplicabile dispozițiile art.182 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

“(1) Pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilul/plătitorul are dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art.168 alin.(4) sau la art.77, după caz, până la data stingerii prin oricare dintre modalitățile prevăzute de lege. Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabilului/plătitorului.

(2) În cazul creanțelor contribuabilului/plătitorului rezultate din anularea unui act administrativ fiscal prin care au fost stabilite obligații fiscale de plată și care au fost stinse anterior anulării, contribuabilul/plătitorul este îndreptățit la dobândă începând cu ziua în care a operat stingerea creanței fiscale individualizate în actul administrativ anulat și până în ziua restituirii sau compensării creanței contribuabilului/plătitorului rezultate în urma anulării actului administrativ fiscal. Această prevedere nu se aplică în situația în care contribuabilul/plătitorul a solicitat acordarea de despăgubiri, în condițiile art.18 din Legea nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, precum și în situația prevăzută la art.107 alin.(5).

(3) Prevederile alin.(1) sunt aplicabile și pentru creanțele fiscale ce au făcut obiectul unei cereri de restituire, respinsă de organul fiscal, dar admisă definitiv de organul de soluționare a contestațiilor sau de instanța judecătorească. (...)”

Referitor la solicitarea restituirii taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit, stabilite suplimentar de plată și achitate, învederăm petentei că are posibilitatea de a se adresa unității fiscale de administrare, în calitate de organ fiscal competent în administrarea creanțelor fiscale.

Mai mult, având în vedere că se solicită de către petentă, acordarea “dobânzii fiscale”, învederăm acesteia că structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarul respectiv, în speța, a Direcției generale regionale ale finanțelor publice Timișoara căreia i-a fost delegată competența de soluționare a contestației, este competentă doar pentru contestațiile care au ca obiect creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei cuprinse în decizii de impunere, acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, decizii pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare.

În conformitate cu dispozițiile din Codul de procedură fiscală, petenta are posibilitatea de a se adresa unității fiscale de administrare, în situația în care se află în vreuna din împrejurările reglementate în cuprinsul normelor legale mai sus indicate.

Referitor la contestarea Deciziei de impunere nr.F-IS .../15.07.2016 sub aspectul obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, se rețin următoarele:

Prin contestația formulată, societatea solicită constatarea nulității deciziei de impunere emisă de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la Nivelul Regiunii Iași - Activitatea de inspecție fiscală, atât sub aspectul obligațiilor fiscale principale stabilite, cât și a obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare.

Procedura de contestare a penalității de nedeclarare se poate realiza numai prin indicarea de către SC X SRL a numărului și datei actului administrativ fiscal - titlu de creanță în condițiile legii - în care sunt înscrise acestea, având în vedere că inspecția fiscală nu are competența conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală de a determina obligații fiscale accesorii.

Potrivit art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: “*Obiectul inspecției fiscale*

(1) Inspecția 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.”

În conformitate cu prevederile art.181 alin.(8) și alin.(10) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(8) Despre aplicarea penalității de nedeclarare potrivit alin.(1) sau, după caz, despre neaplicarea acesteia potrivit alin.(6) sau (7), se consemnează și se

motivează în raportul de inspecție fiscală. Prevederile art.130 alin.(5) și ale art.131 alin.(2) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(...)

(10) Procedura de aplicare a prezentului articol se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”

Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.834/2015 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, prevede:

“CAP.I Procedura privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare

(...)

3. Penalitatea de nedeclarare se stabilește de către organul fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare organ fiscal competent, și se comunică prin decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, conform modelului prevăzut în anexa nr.1.

(...)

CAP. III Dispoziții finale

19. Anexele nr.1-3 fac parte integrantă din prezenta procedură.

ANEXA 1 a procedură

1. Denumire: Decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare

(...)

5. Se întocmește în două exemplare de către compartimentul de evidență pe plătitori. (...).”

De asemenea, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice:

“ANEXA 2

INSTRUCȚIUNI

privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice
Raportul de inspecție fiscală se întocmește de echipa de inspecție fiscală pentru consemnarea constatărilor cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale și a consecințelor fiscale, indiferent dacă se modifică sau nu baza de impozitare și/sau se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale principale în cadrul unei inspecții fiscale generale sau parțiale la persoane juridice. (...)

CAP. III Constatări fiscale

Pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale se vor avea în vedere și se vor prezenta constatări privind următoarele aspecte:

(...) 3. Baza de impozitare

(...) **3.3. Penalitatea de nedeclarare**

Despre aplicarea penalității de nedeclarare sau, după caz, despre neaplicarea acesteia se consemnează și se motivează în raportul de inspecție fiscală, pentru

*fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale, evidențiindu-se situațiile în care penalitatea se aplică numai pentru o anumită componentă a obligației fiscale principale. **Se întocmește o situație care cuprinde date referitoare la obligația fiscală principală defalcat pe fiecare perioadă impozabilă verificată și termenele scadente, în vederea calculării penalității de nedeclarare de către organul fiscal competent.***

Totodată, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice":

“ANEXA 2

INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE

a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice"

Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" se vor completa după cum urmează:

1. *"Date de identificare ale contribuabilului/plătitorului" cuprind următoarele informații: (...)*

2. *"Date privind obligația fiscală" cuprind:*

2.1.1. *Obligații fiscale principale suplimentare: se completează câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații: (...)*

2.1.2. *"Motivul de fapt": (...)*

2.1.3. *"Temeiul de drept": (...)*

2.2.1. *Soluționarea decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare. (...)*

2.2.2 *"Motivul de fapt": (...)*

2.2.3 *"Temeiul de drept": (...)*

3. *"Data comunicării": (...)*

4. *"Termenul de plată": (...)*

5. *Mențiuni privind audierea contribuabilului și, respectiv, informarea acestuia despre aspectele constatate și consecințele fiscale.*

Se precizează că aceste mențiuni se regăsesc la capitolul "Discuția finală" din raportul de inspecție fiscală, anexat.

6. *Dispoziții finale*

6.1. *În cazul în care se stabilesc debite suplimentare reprezentând impozitul pe venitul din salarii, valoarea totală stabilită va fi defalcată pe sediul principal și sediile secundare, conform următoarei anexe: (...)*

6.2. *Informațiile din situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală se completează pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale*

de la pct. 2.1.1 și 2.2.1 (după caz, când se stabilesc sume suplimentare față de suma solicitată la rambursare) din decizie și cuprind obligația fiscală principală suplimentară defalcată în funcție de termenul scadent, precum și termenele scadente aferente, în vederea calculării de obligații fiscale accesorii **ulterior emiterii deciziei privind obligațiile fiscale principale** aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice. (...).

6.3. Se completează numărul total de pagini al raportului de inspecție fiscală care se anexează la "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice". (...)"

Conform prevederilor legale, inspecția fiscală are ca obiect **stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale**. Despre aplicarea penalității de nedeclarare sau, după caz, despre neaplicarea acesteia se consemnează și se motivează în raportul de inspecție fiscală și se întocmește o situație care cuprinde date referitoare la obligația fiscală principală defalcat pe fiecare perioadă impozabilă verificată și termenele scadente, în vederea calculării penalității de nedeclarare de către organul fiscal competent."

Ca urmare, inspecția fiscală nu are competență în calcularea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare. De altfel, așa cum s-a arătat mai sus, conform Instrucțiunilor de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", aceasta nu cuprinde o rubrică specială privind "penalitatea de nedeclarare".

Iar, penalitatea de nedeclarare se stabilește de către organul fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare organ fiscal competent, și se comunică prin decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, întocmită de către compartimentul de evidență pe plătitori.

În drept, în conformitate cu prevederile art.49 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.49 "Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența; (...)"

Față de cele prezentate și în condițiile în care, prin Decizia de impunere nr.F-IS .../15.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de nedeclarare în valoare de ... lei, în conformitate cu prevederile art.49 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Nulitatea actului administrativ fiscal

(...) 2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.”,

pentru capătul de cerere privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, organul de soluționare a contestației constată nulitatea Deciziei de impunere nr.F-IS .../15.07.2016.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr.F-IS .../15.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la Nivelul Regiunii Iași - Activitatea de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.F-IS .../15.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, s-au stabilit obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării prin remitere sub semnătură a Deciziei de impunere nr.F-IS .../15.07.2016, respectiv data de 19.07.2016, și în raport de data înregistrării la APCM Iași - Inspecție fiscală, respectiv data de 18.08.2016, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere adresele:

- nr.A_SLP 2093/25.11.2016 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, de delegare a competenței de soluționare;
 - nr.17930/28.11.2016 a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, de transmitere a dosarului contestației,
- înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.../07.12.2016, în temeiul art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare și fiind îndeplinită procedura de formă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare solicită admiterea contestației și constatarea nulității actelor administrative fiscale contestate, susținând că acestea sunt nelegale și netemeinice pentru următoarele

considerente:

Constatări fiscale privind impozitul pe profit

Ulterior reiterării constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea contestatoare detaliază motivele contestației, arătând următoarele:

Organul de inspecție fiscală impută societății faptul că a considerat cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe achiziționate ca fiind deductibile, deși nu a realizat în perioada verificată venituri impozabile.

În conformitate cu prevederile art.21 din Legea nr.571/2003, text de lege invocat chiar de organele de inspecție fiscală, stabilește ca și condiție pentru determinarea caracterului deductibil al cheltuielii, ca aceasta să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, iar nu realizarea veniturilor impozabile, cum în mod eronat au stabilit organele de inspecție fiscală.

Prin prisma prevederilor art.6 din Codul de procedură fiscală și a punctului 6.1 din Normele metodologice, constatările organelor de inspecție fiscală au fost stabilite cu încălcarea dispozițiilor legale și nu corespund realității. Astfel, organele de inspecție fiscală nu au utilizat niciun mijloc de probă prevăzut de lege pentru a determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Mai mult, acestea nu au indicat nici măcar raționamentele pentru care au ajuns la concluzia că societatea nu a realizat venituri impozabile în perioada verificată, deși analiza începe chiar cu constatarea că societatea a realizat venituri din exploatare în anul 2014 în cuantum de ... lei și în anul 2015 în cuantum de ... lei.

Dincolo de motivarea foarte sumară, contradictorie, potrivit căreia cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe sunt nedeductibile întrucât societatea nu a realizat venituri impozabile, constatarea organelor de inspecție fiscală este și în contradicție cu legislația aplicabilă, art.21 din Codul fiscal impunând condiția ca respectiva cheltuială să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile pentru a fi deductibilă.

Organele fiscale nu pot impune, pentru a recunoaște deductibilitatea unei cheltuieli, condiția de a realiza profit impozabil, în primul rând pentru că ar reforma întreg sistemul de drept comercial chiar contrar Constituției, de esența acestuia fiind existența riscului comerciantului, o activitate economică putând avea ca rezultat fie un profit, fie o pierdere, iar în al doilea rând, deoarece contrazice o normă legală expresă prin care se statuează că o cheltuială este deductibilă dacă este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile. Ceea ce contează pentru a se stabili dacă o cheltuială este deductibilă este scopul pentru care a fost efectuată respectiva cheltuială, în speță, scopul realizării de venituri, scop care evident a existat în momentul efectuării cheltuielilor în cauză, respectivele imobile neputând fi exploatare decât în scop economic.

Constatări fiscale privind taxa pe valoarea adăugată

a) *Situația fiscală aferentă Contractului de antrepriză generală nr..../12.10.2015.*

Ulterior prezentării sintetice a constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea contestatoare detaliază motivele contestației, susținând că aspectele reținute de către organul de inspecție fiscală sunt nelegale, arătând următoarele:

Nu se poate reține nicio formă de vinovăție a societății cu referire la modificarea bazei impozabile în condițiile în care chiar organul de inspecție fiscală reține că "Emitentul facturii a modificat valoarea ...".

Acțiunea sau inacțiunea unei persoane, străine de societate, nu poate determina obligarea acesteia la plata unor sume suplimentare.

Susținerea organului de inspecție fiscală potrivit căreia regularizarea cotelor nu s-a realizat în conformitate cu prevederile legale, este contrazisă chiar de normele incidente în cauză.

Potrivit art.291 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, în cazul schimbării cotei se va proceda la regularizare pentru a se aplica cota în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, pentru cazurile prevăzute la art.282 alin.(2), precum și în situația prevăzută la alin.(5).

Conform art.282 alin.(2) din același act normativ, prin excepție de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturii, înainte de data la care intervine faptul generator.

Iar, pct.39 alin.(2) Cap.VIII din Normele metodologice privind aplicarea Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016, statuează că, pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, inclusiv în cazul în care beneficiarul are obligația plății taxei potrivit art.331 sau art.307 alin.(2) - (6) din Codul fiscal, în situația modificărilor de cote se aplică regularizările prevăzute la art.291 alin.(6) din Codul fiscal.

Exemplul nr.1: O societate de construcții întocmește situația de lucrări în cursul lunii decembrie 2015, pentru lucrările efectuate în lunile noiembrie și decembrie. Contractul prevede că situația de lucrări trebuie acceptată de beneficiar. Beneficiarul acceptă situația de lucrări în luna ianuarie 2016. Faptul generator de taxă, respectiv data la care se consideră serviciul prestat, intervine la data acceptării situației de lucrări de către beneficiar, potrivit prevederilor art.281 alin.(7) din Codul fiscal. În consecință, cota aplicabilă pentru întreaga contravaloare a serviciilor acceptate de beneficiar este de 20%, cota în vigoare la data faptului generator de taxă. În situația în care anterior emiterii situației de lucrări au fost emise facturi de avans cu cota de 24%, după data de 1 ianuarie 2016 avansurile respective se regularizează prin aplicarea cotei de 20%.

SC A SRL a emis factura storno de avans în conformitate cu prevederile legale sus citate, avându-se în vedere cota standard de la momentul emiterii facturii.

Însăși exemplul dat de legiuitor în interpretarea și aplicarea legislației arată fără echivoc că emiteria facturii nr.../01.03.2016 s-a realizat în conformitate cu prevederile legale în materie.

Societatea contestatoare, în calitate de destinatar al facturii, a procedat la înregistrarea acesteia în contabilitate, în conformitate cu Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile.

Unul dintre principiile care guvernează materia fiscală este neutralitatea. Organul fiscal stabilește de plată, în sarcina societății contestatoare, suma de ... lei, fără a ține cont de faptul că SC A SRL a colectat TVA de aceeași valoare. Dacă societatea are obligația de a plăti la bugetul de stat suma sus menționată, atunci SC A SRL are dreptul corelativ la rambursarea sumei în cauză.

Cum SC A SRL a înțeles să emită factura cu cota de TVA de 20%, aplicând întru totul dispozițiile Noului Cod fiscal, rezultă că antreprenorul nu reclamă diferența de ... lei de la bugetul general de stat, bugetul nefiind păgubit prin modificarea cotei de TVA.

În baza principiului neutralității, societatea nu poate fi obligată la plata aceleiași sume către bugetul general consolidat.

De asemenea, invocă jurisprudența europeană, respectiv Decizia pronunțată în Cauzele reunite - 80/11 și -142/11, expunând modul în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene, interpretând prevederile Directivei 2006/112 statuează:

„37. (...) în primul rând, trebuie să se amintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA ul pe care îl datorează, TVA ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA ului instituit prin legislația Uniunii (...).

38. Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicabile operațiunilor efectuate în amonte (...).

39. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA ului (...).

40. Problema de a ști dacă TVA ul datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către Trezorerie nu influențează dreptul persoanei impozabile de deducere a TVA ului achitat în amonte. Astfel, TVA ul se aplică asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (...).

În aceste condiții, organul fiscal a stabilit în mod netemeinic în sarcina societății, TVA suplimentar de plată în valoare de ... lei.

b) *Situația fiscală aferentă Contractului de antrepriză generală nr.../12.02.2016.*

Ulterior prezentării sintetice a constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea contestatoare detaliază motivele contestației, arătând următoarele:

Potrivit jurisprudenței constante a CJUE, dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

În acest sens, Hotărârea din 1 martie 2012, *Polski Trawertyn*, C-280/10:

“40. În această privință, trebuie amintit că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (...).

47. Astfel, reiese din jurisprudență, pe de o parte, că, deși este adevărat că persoanele impozabile au în temeiul articolului 213 din Directiva 2006/112 obligația de a declara când încep, își modifică sau încetează activitățile, statelor membre nu li se permite în niciun caz, în ipoteza ne prezentării unei declarații, să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept (...).”

De asemenea, Hotărârea din 21 octombrie 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09:

“48. Desigur, persoanele impozabile au de asemenea obligația de a declara când încep, când își modifică sau când încetează activitățile, conform măsurilor adoptate în acest scop de statele membre, și aceasta în temeiul articolului 213 din Directiva 2006/112. Cu toate acestea, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că o asemenea dispoziție nu permite în niciun caz statelor membre, în cazul neprezentării unei declarații, să raporteze exercitarea dreptului de deducere până la începutul efectiv al realizării obișnuite a operațiunilor taxate sau să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept (...).”

Totodată, prin Hotărârea în Cauza C-277/14 *PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek vs Dyrektor Izby Skarbowej w Lodzi*, Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat în sensul că, reglementările naționale prin care unei persoane impozabile nu i se recunoaște, ab initio, dreptul de deducere a TVA, se opune reglementărilor europene și jurisprudenței Curții.

Raportat la situația de fapt dedusă judecării, Curtea a statuat, inter alia, următoarele:

- cu privire la calitatea de persoană impozabilă, Curtea a conchis că aceasta nu poate depinde de respectarea obligațiilor persoanei impozabile de a depune o declarație fiscală și de a plăti TVA; prin urmare, cumpărătorul unor bunuri beneficiază de dreptul de deducere chiar dacă furnizorul bunurilor este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la bunurile livrate conțin toate informațiile impuse de Directivă, în special cele necesare pentru identificarea furnizorului și naturii respectivelor bunuri;

- cu privire la emiterea și deținerea facturii, Curtea conchide în sensul că este în sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de furnizorul care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea cumpărătorului verificări a căror sarcină nu îi revine, că acesta știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA; administrația fiscală nu poate

impune totuși, în general, cumpărătorului unor bunuri, pe de o parte, să verifice dacă furnizorul emitent al facturii dispune a de bunuri și era în măsură să le livreze și dacă și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință.

În aceste condiții, în acord cu legislația internă și europeană, precum și cu jurisprudența CJUE, petenta apreciază că a îndeplinit toate condițiile legale pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA.

Iar, pe de altă parte, organele de inspecție fiscală nu au motivat în mod obiectiv și convingător constatarea efectuată, nu au arătat în ce fel societatea a încălcat dispozițiile legale incidente. Singurul motiv pe care îl invocă în susținerea constatării este acela că, antreprenorul nu a depus declarațiile D394, ori așa cum s-a arătat, organele de inspecție fiscală nu pot să impute societății un comportament al furnizorului pe care nu avea obligația să îl verifice, respectiv să verifice dacă acesta își depunea declarațiile în cauză.

c) TVA suplimentară în valoare de ... lei, calculată ca urmare a faptului că facturile sunt emise de furnizori ce nu sunt plătitori de TVA.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA, ca urmare a faptului că furnizorii de servicii nu sunt plătitori de TVA și sunt radiați.

Astfel cum a statuat CJUE în Cauza C-277/14, apărută ca urmare a unui litigiu între o societate poloneză și Cameră Fiscală din orașul Lodz, o eventuală neîndeplinire de către furnizorul bunurilor a obligației de a declara când începe activitatea ca persoană impozabilă nu poate repune în discuție dreptul de deducere al destinatarului bunurilor livrate în ceea ce privește TVA-ul achitat pentru acestea. Prin urmare, destinatarul menționat beneficiază de dreptul de deducere chiar dacă furnizorul bunurilor este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la bunurile livrate conțin informațiile necesare la identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii respectivelor bunuri.

Dispozițiile celei de A șasea directive (...) trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Organele de inspecție fiscală nu au indicat în ce măsură societatea a încălcat vreo obligație legală ce îi incumba, și nici nu avea cum să facă acest lucru de vreme ce aceasta a respectat toate dispozițiile legale incidente.

Concluzionând, față de cele menționate, societatea contestatoare solicită admiterea în tot a contestației și constatarea nulității actelor administrative fiscale contestate și restituirea sumelor stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, împreună cu dobânda fiscală, calculată de la data virării și perceperii sumelor în mod nelegal, temeiul juridic fiind reprezentat de practica CJUE (C - 565/2011) și a ÎCCJ (RIL 17/2015).

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS .../15.07.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-IS .../15.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale Activității de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la Nivelul Regiunii Iași, au consemnat următoarele:

Cu privire la determinarea impozitului pe profit stabilit suplimentar: perioada verificată 01.01.2012 – 31.12.2015.

În perioada verificată, societatea a efectuat în principal activități de “Activități de protecție și gardă” - conform cod CAEN 8010. Compania are reprezentare la nivel național și management local la nivelul a 20 de județe, astfel că la punctele de lucru deschise în diverse locații din țară, societatea desfășoară pe lângă activitatea principală declarată conform cod CAEN, următoarele activități secundare:

- Activități de servicii privind sistemele de securizare;
- Alte activități profesionale, științifice și tehnice;
- Lucrări de instalații electrice;
- Comerț cu amănuntul al altor bunuri noi, în magazine specializate.

În perioada verificată, societatea a obținut venituri aferente prestărilor de servicii în domeniul securității, cum ar fi: proiectare și instalare sisteme video, antifracție și antiincendiu, pază obiective, bunuri și valori, transport de bunuri și valori, gardă de corp, consultanță, monitorizare și intervenție rapidă, formare profesională, control acces, interfonie și video-interfonie, automatizări uși și porți, alarme auto, inclusiv GPS.

La nivel regional, SC X SRL operează activități profesionale pe următoarele linii de activitate:

- servicii integrate de securitate;
- servicii tehnice și IT de securitate;
- servicii de transport valori.

SC X SRL dispune de Licența de funcționare nr.../2005 emisa de I.G.P. - D.P.O.P., pentru asigurarea pazei calificate a sediilor beneficiarului, a bunurilor materiale și a valorilor acestuia, pentru proiectarea, instalarea și service-ul sistemelor electronice de securitate și pentru activitatea de monitorizare și

intervenție antiinfracțională și Licența de funcționare nr.../2005 pentru proiectare, instalare și întreținere sisteme de alarmare împotriva efracției.

Totodată, SC X SRL dispune de un dispecerat central la Piatra Neamț și mai multe dispecerate zonale în principalele orașe din țară.

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei baze de impozitare suplimentare pentru exercițiul financiar încheiat la data de 31.12.2014 și 31.12.2015, în sumă totală de ... lei (... lei - an 2014 și ... lei - an 2015) astfel:

- în data de 01.06.2014, societatea a achiziționat o hală (stație de sortat ouă), furnizor B, în valoare de ... lei, pentru care societatea a înregistrat în evidențele contabile o amortizare lunară de ... lei.

Cheltuielile cu amortizarea mijlocului fix au fost considerate deductibile din punct de vedere fiscal, deși, societatea nu a realizat în perioada verificată venituri impozabile.

Conform fișei mijlocului fix, a notelor contabile, societatea a înregistrat în perioada 01.06.2014 - 31.12.2015, cheltuieli totale cu amortizarea în sumă de ... lei (... lei - an 2004 și ... lei - an 2015).

- în data de 31.10.2014, societatea a achiziționat o hală metalică ecologică, furnizor C, în valoare de ... lei, pentru care societatea a înregistrat în evidențele contabile o amortizare lunară de ... lei.

Cheltuielile cu amortizarea mijlocului fix au fost considerate deductibile din punct de vedere fiscal, deși, societatea nu a realizat în perioada verificată venituri impozabile.

Conform fișei mijlocului fix, a notelor contabile, societatea a înregistrat în perioada 31.10.2014 - 31.12.2015, cheltuieli totale cu amortizarea în sumă de ... lei (... lei - an 2014 și ... lei - an 2015).

Aferent bazei de impozitare în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă totală de ... lei (... lei - an 2014 și ... lei - an 2015), ținându-se cont de prevederile art.19 alin.(1) și art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de inspecție fiscală a făcut mențiunea potrivit căreia, își rezervă dreptul, în conformitate cu prevederile art.144 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, de a reveni asupra constatărilor înscrise în raport de inspecție fiscală, în cazul în care vor apărea elemente suplimentare privind tranzacțiile efectuate de SC X SRL cu partenerii săi de afaceri.

Cu privire la determinarea taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar: perioada verificată 01.01.2012 - 30.04.2016.

Urmare verificării modului de calcul și înregistrare în evidența contabilă a taxei pe valoarea adăugată deductibilă și colectată, din analiza documentelor justificative care au stat la baza întocmirii jurnalelor pentru vânzări și cumpărări, a bilanțelor de verificare, a deconturilor privind TVA, s-au stabilit diferențe suplimentare de plată a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cu o bază de impozitare suplimentară de ... lei, astfel:

1. SC X SRL, în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC A SRL, în calitate de antreprenor general, Contractul de antrepriză generală nr.../10.10.2015 (la SC A SRL) și nr.../12.10.2015 (la SC X SRL), prin care beneficiarul, care deține în proprietate imobilul situat în municipiul Piatra Neamț, dorește executarea de lucrări de construire, așa cum rezultă din Autorizația de construire ce se va elibera de municipiul Piatra Neamț, având ca obiect executarea lucrărilor de construire și organizarea execuției pentru construire “Complex Rezidențial Hipodrom”.

La Cap.V din Contract “Remunerația, regimul de bună execuție”, art.15, se precizează: “Pentru realizarea lucrărilor, Beneficiarul va plăti Antreprenorului General remunerația datorată, ce va fi platită astfel:

- 7% + TVA, în valoare de ... lei fără TVA cu titlu de avans în termen de maxim 180 de zile de la data semnării contractului;
- 93% + TVA în baza situațiilor de lucrări acceptate de către beneficiar.

Sumele plătite cu titlu de avans se vor recupera prin rețineri proporționale din situațiile lunare de lucrări.”

În data de 26.10.2015, SC A SRL a emis către SC X SRL, factura fiscală nr... - A, reprezentând “avans la Contractul general de antrepriză nr.../10.10.2015”, valoare ... lei, TVA ... lei, valoare totală ... lei, cota TVA 24%.

Terenul în suprafață totală de 28.696 mp, întabulat în Cartea Funciară a localității Piatra Neamț sub nr... număr cadastral ... a fost obținut prin licitație publică.

Prin Hotărârea civilă nr... din data de 16.02.2016, Tribunalul Neamț, Secția a II-a Civilă de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr.../2014, contestație la executare, a dat câștig de cauza intimațiilor contestatari ...

În data de 01.03.2016, SC A SRL a emis către SC X SRL, factura fiscală nr...., reprezentând “storno factura .../26.10.2015”, valoare cu minus ... lei, TVA valoare cu minus ... lei, valoare totală cu minus ... lei, cota TVA 20%.

Emitentul facturii a modificat valoarea impozabilă (avansul) precizată în Contractul general de antrepriză nr.../10.10.2015 și în factura fiscală de avans pentru ca împreună cu valoarea TVA cota 20% să rezulte aceeași valoare totală a facturii fiscale nr.../26.10.2015, în acest fel diminuându-se valoarea taxei pe valoarea adăugată stornată pe deductibil cu suma de ... lei, ceea ce contravine art.319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și pct 95 alin.(2) și alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În sensul celor prezentate, în octombrie 2015, societatea a beneficiat de dreptul de deducere pentru TVA în suma de ... lei (cota TVA 24%) prin decontul de taxă, conform art.147.1 din Legea nr.571/2003, aferent unei baze impozabile în valoare de ... lei, înscris în jurnalul de cumpărări aferent lunii octombrie 2015 și declarat în decontul de TVA pentru luna octombrie 2015.

Din evidența contabilă și a informațiilor furnizate de administratorul societății, a rezultat că rezilierea contractului cu societatea SC A SRL s-a realizat înainte de efectuarea prestărilor de servicii stipulate în contract.

Astfel, în data de 01.03.2016, SC X SRL a înregistrat în evidențele contabile, storno TVA deductibil în valoare cu minus de ... lei, aferent unei baze impozabile în valoare cu minus de ... lei, TVA înscrisă în jurnalul de cumpărări al lunii martie 2016 și în decontul de TVA pentru luna martie 2016.

Din cele prezentate mai sus, societatea încă beneficiaza de dreptul de deducere pentru TVA în valoare de ... lei, diferență ce a rezultat ca urmare a aplicării unor cote diferite de TVA, respectiv cota de 24 % în momentul facturării avansului și cota de 20% în momentul stornării avansului, ceea ce contravine prevederilor art.138 lit.a) din Lega nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.20 (2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

2. În data de 12.02.2016, a fost încheiat între SC X SRL și SC D SRL București, Contractul de antrepriză generală nr.../12.02.2016 având ca obiect "Dezvoltarea Complexului Rezidențial Eden".

SC D SRL a emis factura nr.../25.03.2016 cu valoarea totală de ... lei, baza impozabilă în valoare de ... lei cu un TVA aferentă în valoare de ... lei, reprezentând avans 30% la contractul de antrepriză generală.

SC X SRL a efectuat plăți către furnizor în valoare totală de ... lei, cum rezulta din registrul jurnal și extras de cont, astfel:

- ... lei achitat în data de 23.03.2016 cu ordin de plată;
- ... lei achitat în data de 24.03.2016 cu ordin de plată.

În data de 04.04.2016, a fost emisă Notificarea privind rezilierea Contractului nr.../2016 prin care SC D SRL aduce la cunoștință rezilierea unilaterală a contractului, motivul fiind incapacitatea de a desfășura lucrările din surse proprii.

Atașat notificării, SC D SRL a transmis către SC X SRL factura storno nr.../31.03.2016 cu valoarea totală cu semnul minus de ... lei, baza impozabilă cu semnul minus de ... lei, cu o TVA aferentă cu semnul minus în sumă de ... lei și care stornează parțial factura inițială nr.../25.03.2016.

În notificarea privind rezilierea contractului de antrepriză generală, se face precizarea că, după returnarea avansului plătit, urmează să se întocmească o altă factură pentru diferența avansului acordat.

Conform facturilor emise de SC D SRL, rezultă o diferență de stornat în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă de ... lei și TVA aferentă de ... lei.

Mai mult, din cercetările efectuate în baza de date a D.G.R.F.P. Iași, aplicația CLYNX, organul de inspecție fiscală a constatat că există neconcordanțe în Declarația 394, ca urmare a faptului că, SC D SRL nu a depus declarațiile D394 pentru anul 2016.

De asemenea, SC D SRL depune deconturi de TVA aferente anului 2016, fără operațiuni privind TVA colectată și/sau deductibilă.

Potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere a TVA este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și

pentru a determina întinderea unui astfel de drept. (pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016, Cauza 435/2005, pct.23).

În sensul celor mai sus prezentate și ținând cont de prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, ca urmare a faptului că au fost încălcate prevederile art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Pentru taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar în valoare de ... lei (afereză obligațiilor fiscale cu termene scadente în 2016), a calculat penalități de nedeclarare în valoare de ... lei, conform art.181 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel:

- pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei cu termen scadent în 25.03.2016 s-au calculat penalități de nedeclarare până la data de 20.05.2016, data deschiderii procedurii de insolvență, așa cum rezultă și din adresa nr.../26.05.2016, înaintată de Biroul Procedură Insolvență și Lichidări, în sumă de ... lei;
- pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei cu termen scadent în 25.04.2016 s-au calculat penalități de nedeclarare până la data de 20.05.2016, data deschiderii procedurii de insolvență, în sumă de ... lei.

3. Organul de inspecție fiscală a calculat o TVA suplimentară, în valoare totală de ... lei, ca urmare a faptului că, facturile sunt emise de furnizori ce nu sunt plătitori de TVA, fiind societăți ce s-au radiat în perioada verificată, neacordându-se dreptul de deducere a TVA, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, arătând că, pentru a beneficia de dreptul de deducere, trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, furnizorul trebuie să fie o persoană impozabilă în sensul Titlului VII din Codul fiscal.

Situația detaliată a achizițiilor de servicii/bunuri efectuate de la societăți neplătitoare de TVA și radiate, se prezintă astfel:

SC E SRL - nu a fost acordat drept de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei TVA deductibilă aferentă facturii seria Em nr.../25.01.2012;
 - ... lei TVA deductibilă aferentă facturii seria Em nr.../21.06.2012,
- ca urmare a faptului că, furnizorul de servicii conform bazei de date ANAF, aplicația Fiscnet, secțiunea "Detalii contribuabil" și secțiunea Tablou bord, D394, nu este plătitor de TVA și societatea a fost radiată începând cu data de 30.06.2006.

SC F SRL - nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei TVA deductibilă aferentă facturii seria JSF nr.../26.03.2012;
 - ... lei TVA deductibilă aferentă bonului fiscal din data de 04.11.2014,
- ca urmare a faptului că, furnizorul de servicii conform bazei de date ANAF, aplicația Fiscnet, secțiunea "Detalii contribuabil" și secțiunea Tablou bord, D394, nu este plătitor de TVA și societatea a fost radiată începând cu data de 31.01.2012.

SC G SRL - nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei TVA deductibilă aferentă facturii nr.../04.01.2012
- ... lei TVA deductibilă aferentă facturii nr.../06.03.2012
- ... lei TVA deductibilă aferentă facturii nr.../13.06.2012
- ... lei TVA deductibilă aferentă facturii nr.../30.07.2012
- ... lei TVA deductibilă aferentă facturii nr.../25.09.2012,

ca urmare a faptului că, furnizorul de servicii conform bazei de date ANAF, aplicația Fiscnet, secțiunea “Detalii contribuabil” și secțiunea Tablou bord, D394, nu este plătitor de TVA și societatea a fost radiată începând cu data de 08.05.2013.

Organul de inspecție fiscală a făcut mențiunea potrivit căreia, își rezervă dreptul, în conformitate cu prevederile art.144 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, de a reveni asupra constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală, în cazul în care vor apărea elemente suplimentare privind tranzacțiile efectuate de SC X SRL cu partenerii săi de afaceri.

III. Având în vedere susținerile societății contestatoare, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

A. Referitor la aspectele procedurale invocate de contestatoare.

În ceea ce privește excepția invocată de SC X SRL referitoare la nulitatea Deciziei de impunere nr.F-IS .../15.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, legiuitorul a reglementat în mod expres la art.49 din Codul de procedură fiscală, condițiile de nulitate a actului administrativ fiscal, astfel:

“Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:
a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.46 alin.(6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.(...)”

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ sunt expres și limitativ prevăzute de lege.

De altfel, potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, și în cazul în care s-ar constata nerespectarea dispozițiilor procedurale, aceasta nu poate fi admisă

ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea *stricto sensu* a legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Totodată, se reține că nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.49 din Codul de procedură fiscală, motiv pentru care este neîntemeiată invocarea de către contribuabil a nelegalității (nulității) actului atacat, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. Referitor la cheltuiala cu amortizarea în sumă de ... lei aferentă achizițiilor a două mijloace fixe (hală-stație de sortat ouă și hală metalică ecologică), cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care nu a prezentat dovezi obiective din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în luna iunie 2014, SC X SRL a achiziționat o hală (stație de sortat ouă), valoare de intrare de ... lei, fiind înregistrată ca mijloc fix în evidența contabilă.

Societatea a calculat și înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de ... lei, pentru care a diminuat masa impozabilă a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, astfel:

- ... lei - în anul 2014
- ... lei - în anul 2015.

De asemenea, în luna octombrie 2014, SC X SRL a achiziționat o hală metalică ecologică, valoare de intrare de ... lei, fiind înregistrată ca mijloc fix în evidența contabilă.

Societatea a calculat și înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de ... lei, pentru care a diminuat masa impozabilă a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, astfel:

- ... lei - în anul 2014
- ... lei - în anul 2015.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste bunuri nu au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile, fapt pentru care

nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu amortizarea, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

La art.21 alin.(1) din același act normativ, se prevede:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. (...)”

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Prin contestația formulată, societatea arată că textul de lege invocat chiar de către organele de inspecție fiscală, stabilește ca și condiție pentru determinarea caracterului deductibil al cheltuielii, ca aceasta să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, iar nu realizarea veniturilor impozabile, cum în mod eronat au stabilit organele de inspecție fiscală.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Așa cum s-a arătat mai sus, în perioada verificată, societatea a efectuat în principal “Activități de protecție și gardă” - conform cod CAEN 8010. Societate are reprezentare la nivel național și management local la nivelul a 20 de județe, astfel că la punctele de lucru deschise în diverse locații din țară, societatea desfășoară pe lângă activitatea principală declarată conform cod CAEN, următoarele activități secundare:

- Activități de servicii privind sistemele de securizare;
- Alte activități profesionale, științifice și tehnice;
- Lucrări de instalații electrice;
- Comerț cu amănuntul al altor bunuri noi, în magazine specializate.

De asemenea, în perioada verificată, societatea a obținut venituri aferente prestărilor de servicii în domeniul securității, cum ar fi: proiectare și instalare sisteme video, antiefracție și antiincendiu, pază obiective, bunuri și valori, transport de bunuri și valori, gardă de corp, consultanță, monitorizare și intervenție rapidă, formare profesională, control acces, interfonie și video-interfonie, automatizări uși și porți, alarme auto, inclusiv GPS.

La nivel regional, SC X SRL operează activități profesionale pe următoarele linii de activitate:

- servicii integrate de securitate;
- servicii tehnice și IT de securitate;
- servicii de transport valori.

Organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la realizarea de venituri impozabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat cheltuielile aferente achizițiilor.

Iar, potrivit doctrinei, bunurile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului. Societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte că bunurile în cauză reprezintă costuri necesare activității, respectiv necesitatea achiziționării celor două mijloace fixe, hală (stație de sortat ouă) și hală metalică ecologică, și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, criteriu fundamental al deductibilității.

Astfel, argumentele prezentate de societatea contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în condițiile în care nu sunt susținute de documente justificative.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.72 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

Art. 73 *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

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

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

“(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.(...)”

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, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Se învederează faptul că, în actul administrativ fiscal atacat, organul de inspecție fiscală a făcut mențiunea potrivit căreia, își rezervă dreptul, în conformitate cu prevederile art.144 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“Reverificarea*

Prin excepție de la prevederile art.138 alin.(18), conducătorul organului fiscal central competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă de la data încheierii verificării fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție apar date suplimentare necunoscute organului fiscal la data efectuării verificării.”,

de a reveni asupra constatărilor înscrise în acesta, în cazul în care vor apărea elemente suplimentare privind tranzacțiile efectuate de SC X SRL cu partenerii săi de afaceri.

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate nu sunt de natură a proba că mijloacele fixe au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu amortizarea bunurilor achiziționate și stabilirea suplimentară a unui impozit pe profit în sumă de ... lei, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în*

susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată SC X SRL pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

C. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare avea obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, în condițiile în care au fost aplicate cote diferite de TVA, respectiv cota de 24 % în momentul facturării avansului și cota de 20% în momentul stornării avansului.

În fapt, SC X SRL, în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC A SRL, în calitate de antreprenor general, Contractul de antrepriză generală, înregistrat la SC A SRL sub nr.../10.10.2015 și la SC X SRL sub .../12.10.2015, având ca obiect executarea lucrărilor de construire și organizarea execuției pentru construire “Complex Rezidențial Hipodrom” pe terenul deținut în proprietate de către beneficiar.

Potrivit Cap.V din Contract “Remunerația. Regimul de bună execuție”, la art.15 se stipulează: *“Pentru realizarea lucrărilor, Beneficiarul va plăti Antreprenorului General Remunerația Datorată, ce va fi platită astfel:*

- 7% + TVA, în valoare de ... lei fără TVA cu titlu de avans, în termen de maxim 180 de zile de la data semnării contractului;

- 93% + TVA în baza situațiilor de lucrări acceptate de către beneficiar.

Sumele plătite cu titlu de avans, se vor recupera prin rețineri proporționale din situațiile lunare de lucrări.”

La data de 26.10.2015, SC A SRL a emis către SC X SRL, factura fiscală nr... - A, reprezentând contravaloare “AVANS la Contractul general de antrepriză nr.../10.10.2015”, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei cu cota de 24%.

Terenul deținut în proprietate de către SC X SRL a fost obținut prin licitație publică iar, prin Hotărârea civilă nr... din data de 16.02.2016, Tribunalul Neamț, Secția a II-a Civilă de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr.../2014, contestație la executare, a dat câștig de cauza intimaților contestatari ...

La data de 01.03.2016, SC A SRL a emis către SC X SRL, factura fiscală nr...., reprezentând “STORNO FACTURA .../26.10.2015”, valoare totală cu minus de ... lei din care, baza impozabilă în valoare cu minus de ... lei și TVA în valoare cu minus de ... lei cu cota de 20%.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC A SRL a modificat valoarea impozabilă (avansul) precizată în Contractul general de antrepriză nr.../10.10.2015 și în factura fiscală de avans, pentru ca împreună cu valoarea TVA cu cota 20%, să rezulte aceeași valoare totală a facturii fiscale nr.../26.10.2015, diminuindu-se în acest fel, valoarea taxei pe valoarea adăugată stornată pe deductibil cu suma de ... lei.

În condițiile în care, societatea a beneficiat de dreptul de deducere pentru

TVA în sumă de ... lei prin decontul de taxă, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată a TVA în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

Conform prevederilor art.125¹ “Semnificația unor termeni și expresii” alin.(1) pct.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. *achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;*”,

coroborate cu prevederile art.125¹ alin.(1) pct.29 și pct.30 din același act normativ, care stipulează:

Pct.29 *“taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;*

pct.30 *“taxă de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art.145 alin.(2) - (4);”*.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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; (...)”

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ

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 sau 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; ... ”

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond

reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții - aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un serviciu/acesteia să i se presteze sau să urmeze să i se presteze un serviciu - care să fie destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă serviciilor, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestora, respectiv a obținerii serviciului urmare operațiunii de prestare, efectuată sau care urmează să fie efectuată de o altă persoană impozabilă, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a TVA.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În baza facturii fiscale nr... – A/26.10.2015 emisă de către SC A SRL, reprezentând contravaloare “AVANS la Contractul general de antrepriză nr.../10.10.2015”, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei cu cota de 24%, în conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: “*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.”, societatea contestatoare a beneficiat de exercitarea dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, calculată cu cota de 24% asupra bazei impozabile în sumă de ... lei, înscrisă în jurnalul de cumpărări aferent lunii octombrie 2015 și declarată în decontul de TVA pentru luna octombrie 2015.

La data de 01.03.2016, SC A SRL a emis către SC X SRL, **factura fiscală nr...., reprezentând “STORNO FACTURA .../26.10.2015”**, valoare totală cu minus de ... lei din care, baza impozabilă în valoare cu minus de ... lei și **TVA în valoare cu minus de ... lei cu cota de 20%.**

Așa cum s-a învederat mai sus, SC A SRL a modificat valoarea impozabilă (avansul) precizată în Contractul general de antrepriză nr.../10.10.2015 și în factura fiscală de avans, pentru ca împreună cu valoarea TVA cu cota 20%, să rezulte aceeași valoare totală a facturii fiscale nr.../26.10.2015, **diminuindu-se în acest fel, valoarea taxei pe valoarea adăugată stornată pe deductibil cu suma de ... lei**, contrar prevederilor art.319 alin.(16) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

“Facturarea

(...)

(16) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin.(15), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare

de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

coroborate cu prevederile punctului 95 alin.(2) și alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal:

“(2) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri ori prestări de servicii se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat ori pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau la facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile art.319 alin.(20) lit.r) din Codul fiscal. În cazul operațiunilor pentru care baza impozabilă este stabilită în valută, la regularizare se vor avea în vedere prevederile art.290 din Codul fiscal și ale pct. 35. Nu se impune regularizarea de către beneficiarul care are obligația plății taxei, conform art.307 alin.(2)-(6), art. 308 sau art. 309 din Codul fiscal, în cazul facturilor de avans sau al facturilor parțiale emise de furnizorii de bunuri ori de prestatorii de servicii.

(3) Prin excepție de la prevederile alin.(2), în cazul schimbării cotei de TVA, pentru a se aplica cota în vigoare la data faptului generator de taxă potrivit art.291 alin.(6) din Codul fiscal, se impune efectuarea următoarelor regularizări:

a) regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansurile parțiale sau integrale încasate, precum și a facturilor emise înainte de livrare/prestare pentru contravaloarea parțială ori integrală a bunurilor livrate/serviciilor prestate;

b) regularizarea de către beneficiarul care are obligația plății taxei, potrivit art.307 alin.(2), (3), (5) și (6) din Codul fiscal, a facturilor de avans parțial sau integral ori a facturilor emise de furnizorii de bunuri sau de prestatorii de servicii înainte de livrare/prestare pentru contravaloarea parțială ori integrală a bunurilor livrate/serviciilor prestate.”

Potrivit prevederilor din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

Art.281 “Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(...)

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile

efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

Art.291 “ (...) (6) În cazul schimbării cotei se va proceda la regularizare pentru a se aplica cota în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, pentru cazurile prevăzute la art.282 alin.(2), precum și în situația prevăzută la alin.(5).”

Se reține faptul că, atunci când se emite o factură de avans, cota aplicabilă este cea de la data emiterii facturii. Totuși, în cazul în care cota de TVA se modifică și la data faptului generator este o nouă cotă de TVA, facturile de avans trebuie stornate cu cota veche de TVA și refacturate cu noua cotă de TVA, ceea ce nu este cazul în speța supusă soluționării, rezilierea Contractului general de antrepriză nr.../10.10.2015, s-a produs anterior efectuării prestărilor de servicii stipulate în acesta (așa cum rezultă din evidența contabilă și a informațiilor furnizate de către administratorul societății).

La data de 01.03.2016, SC X SRL a înregistrat în evidențele contabile, storno TVA deductibil în valoare cu minus de ... lei, aferent unei baze impozabile în valoare cu minus de ... lei, TVA înscrisă în jurnalul de cumpărări al lunii martie 2016 și în decontul de TVA pentru luna martie 2016.

Prin prisma celor arătate mai sus, dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă, a TVA în valoare de ... lei, diferență rezultată ca urmare a aplicării unor cote diferite de TVA, respectiv cota de 24 % în momentul facturării avansului și cota de 20% în momentul stornării avansului, **contravine și prevederilor art.138 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:**

“Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans; (...)”

coroborate cu prevederile punctului 20 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(2) Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art.148 alin.(1) lit.b) și art.149 alin.(4) lit.e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art.138 lit.a)-c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare. ”

și prevederile art.148 din Codul fiscal:

“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: (...)

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;”

Având în vedere prevederile legale incidente, urmare rezilierii Contractului general de antrepriză nr.../10.10.2015 și în condițiile în care, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru valoarea totală a TVA de ... lei cuprinsă în factura de avans, aceasta avea obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, respectiv TVA în sumă de ... lei. Societatea a diminuat în mod nelegal, taxa pe valoarea adăugată stornată pe deductibil cu suma de ... lei (... lei - ... lei, diferență rezultată ca urmare a aplicării unor cote diferite de TVA, respectiv cota de 24 % în momentul facturării avansului și cota de 20% în momentul stornării acestuia).

Se învederează faptul că, în actul administrativ fiscal atacat, organul de inspecție fiscală a făcut mențiunea potrivit căreia, își rezervă dreptul, în conformitate cu prevederile art.144 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror: *“Reverificarea*

Prin excepție de la prevederile art. 138 alin. (18), conducătorul organului fiscal central competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă de la data încheierii verificării fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție apar date suplimentare necunoscute organului fiscal la data efectuării verificării.”, de a reveni asupra constatărilor înscrise în acesta, în cazul în care vor apărea elemente suplimentare privind tranzacțiile efectuate de SC X SRL.

Referitor la invocarea de către petentă a principiului neutralității și a faptului că, organul fiscal stabilește de plată, în sarcina societății TVA în sumă de ... lei, fără a ține cont de faptul că SC A SRL a colectat TVA de aceeași valoare, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât:

- potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativ de către furnizor a TVA;
- fiecare persoană impozabilă are personalitate juridică distinctă, iar în situația în care se solicită rambursarea TVA, persoana impozabilă este obligată să justifice îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codului fiscal și a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, din principiile reliefate în jurisprudența europeană în materie de TVA, se reține că, principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el acționând doar atunci când cumpărătorii sunt persoane impozabile care achiziționează în mod efectiv bunuri și servicii al căror cost să se regăsească în elementele de preț ale bunurilor livrate și serviciilor prestate în etapa următoare, astfel că persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii sunt obligate să demonstreze că acestea sunt efective și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile proprii.

În acest context, așa cum rezultă și din jurisprudența comunitară, statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care să reiasă că achizițiile efectuate sunt destinate realizării unor operațiuni taxabile ulterioare, care dau dreptul la deducerea integrală a taxei achitate în amonte, principiul neutralității taxei neputând fi aplicat unor tranzacții fără legătură cu activitățile taxabile proprii ale persoanelor impozabile, în condițiile în care,

executarea lucrărilor de construire și organizarea execuției pentru construire “Complex Rezidențial Hipodrom” nu a mai avut loc prin rezilierea Contractului general de antrepriză nr.../10.10.2015.

Motivarea contestației formulată de reprezentantul petentei pe Decizia pronunțată în Cauzele reunite - 80/11 și -142/11 ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, expunând modul în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene, interpretând prevederile Directivei 2006/112 statuează că, persoanele impozabile au dreptul de a deduce din TVA datorată, TVA datorată sau achitată pentru serviciile primite anterior de acestea, dreptul de deducere se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte și regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară, nu are relevanță în cauza dedusă judecării care privește legalitatea diminuării taxei pe valoarea adăugată stornată pe deductibil, cu diferența rezultată ca urmare a aplicării unor cote diferite de TVA, respectiv cota de 24 % în momentul facturării avansului și cota de 20% în momentul stornării acestuia și obligația societății să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, urmare a rezilierii Contractului general de antrepriză nr.116/10.10.2015, înainte de prestarea de servicii și pentru care a fost emisă factură în avans.

Mai mult, se reține că, Jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, or, în speța, legislația fiscală națională a prevăzut în mod expres, atât pentru furnizor/prestator cât și pentru beneficiar, tratamentul fiscal din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată aplicabil în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans respectiv, regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri și obligația beneficiarilor să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial.

Totodată se arată, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat.

În hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării drepturilor de deducere a TVA, în special

modul în care persoanele impozabile urmează să-și stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

În raport de situația de fapt prezentată și temeiurile de drept avute în vedere de legiuitor în materie de taxă pe valoarea adăugată, organul de soluționare reține că în mod corect, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată a TVA în sumă de ..., motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

D. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare avea obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial.

În fapt, SC X SRL, în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC D SRL, în calitate de antreprenor general, Contractul de antrepriză generală nr.../12.02.2016, având ca obiect “Dezvoltarea Complexului Rezidențial Eden”.

La data de 25.03.2016, SC D SRL a emis către SC X SRL, factura fiscală nr..., reprezentând contravaloare “Avans 30% la Contractul de antrepriză generală nr.../12.02.2016”, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

SC X SRL a efectuat plăți către furnizor în valoare totală de ... lei, astfel:

- ... lei - în data de 23.03.2016;
- ... lei - în data de 24.03.2016.

La data de 04.04.2016, SC D SRL a emis către SC X SRL o notificare, prin care aduce la cunoștință, rezilierea unilaterală a Contractului nr.../2016, motivul fiind incapacitatea de a desfășura lucrările din surse proprii.

Atașat notificării, SC D SRL a transmis către SC X SRL, factura fiscală nr.../31.03.2016, reprezentând “storno la factura nr... din data de 25.03.2016”, valoarea totală cu minus de ... lei din care, baza impozabilă în valoare cu minus de ... lei și TVA în valoare cu minus de ... lei care, stornează parțial factura inițială nr.../25.03.2016.

În notificarea privind rezilierea contractului de antrepriză generală, se face precizarea că, după returnarea avansului plătit, urmează să se întocmească o altă factură pentru diferența avansului acordat.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că rezultă o diferență de stornat în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă de ... lei și TVA aferentă de ... lei, conform facturilor emise de SC D SRL.

De asemenea, conform bazei de date a D.G.R.F.P. Iași, aplicația CLYNX, organul de inspecție fiscală a constatat că există neconcordanțe în Declarația 394, ca urmare a faptului că, SC D SRL nu a depus declarațiile D394 pentru anul 2016.

Totodată, SC D SRL depune deconturi de TVA aferente anului 2016, fără operațiuni privind TVA colectată și/sau deductibilă.

În sensul celor mai sus prezentate, organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, ca urmare a faptului că au fost încălcate prevederile art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Conform prevederilor art.266 “Semnificația unor termeni și expresii” alin.(1) pct.1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”,

coroborate cu prevederile art.266 alin.(1) pct.33 din același act normativ, care stipulează:

pct.33 “taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate sau care urmează a fi efectuate;”.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.297 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.297 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile; (...)”

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.299 alin.(1) lit.a) din același act normativ

Art.299 “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.319; ...”

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții - aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un serviciu/acesteia să i se presteze sau să urmeze să i se presteze un serviciu - care să fie destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă serviciilor, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestora, respectiv a obținerii serviciului urmare operațiunii de prestare, efectuată sau care urmează să fie efectuată de o altă persoană impozabilă, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a TVA.

De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, prevede:

67. “(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art.297 alin.(4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art.297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art.297 alin.(4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.”

Iar, conform Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din 8 februarie 2007 în cauza C-435/05:

“23. Potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere a TVA-ului este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept (...). Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pe achizițiile de bunuri și servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din

elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau dreptul de deducere (...).”

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În baza facturii fiscale nr.../25.03.2016 emisă de către SC D SRL, reprezentând contravaloare “Avans 30% la Contractul de antrepriză generală nr.../12.02.2016”, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.301 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal: “*Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă*

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.316, 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.297-300”, societatea contestatoare a beneficiat de exercitarea dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei.

La data de 04.04.2016, SC D SRL a emis către SC X SRL o notificare, prin care aduce la cunoștință, rezilierea unilaterală a Contractului nr.../2016, precum și factura fiscală nr.../31.03.2016, reprezentând “storno la factura nr... din data de 25.03.2016”, valoarea totală cu minus de ... lei din care, baza impozabilă în valoare cu minus de ... lei și TVA în valoare cu minus de ... lei.

În notificarea privind rezilierea contractului de antrepriză generală, se face precizarea că, după returnarea avansului plătit, urmează să se întocmească o altă factură pentru diferența avansului acordat.

Așa cum s-a învederat mai sus, a rezultat o diferență de stornat în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă de ... lei și TVA aferentă de ... lei, conform facturilor emise de SC D SRL.

Prin prisma celor arătate mai sus, dreptul de deducere a TVA în valoare de ... lei, **contravine și prevederilor** art.287 lit.a) din Legea nr.227/2017 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;”

coroborate cu prevederile punctului 32 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal:

“(3) În sensul art.287 lit.a) și b) din Codul fiscal, desființarea unui contract reprezintă orice modalitate prin care părțile renunță la contract de comun acord (...). În cazul prestărilor de servicii, art.287 lit.a) și b) din Codul fiscal se aplică numai pentru servicii care nu au fost prestate, desființarea unui contract care are ca obiect prestări de servicii având efecte numai pentru viitor în ce privește reducerea bazei de impozitare.

(4) Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art.304 alin.(1) lit.b) și art.305 alin.(4) lit.e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art.287 lit.a)-c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare.”
și prevederile art.304 din Codul fiscal:

“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: (...)

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;”

Având în vedere prevederile legale incidente, urmare rezilierii Contractului de antrepriză generală nr.../12.02.2016 și în condițiile în care, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru valoarea totală a TVA de ... lei cuprinsă în factura de avans, aceasta avea obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial. Societatea a diminuat în mod nelegal, taxa pe valoarea adăugată stornată pe deductibil cu suma de ... lei (... lei - ... lei, diferență rezultată ca urmare a stornării parțiale a facturii inițiale nr.../25.03.2016 reprezentând contravaloare “Avans 30% la Contractul de antrepriză generală nr.../12.02.2016”.

Se învederează faptul că, în actul administrativ fiscal atacat, organul de inspecție fiscală a făcut mențiunea potrivit căreia, își rezervă dreptul, în conformitate cu prevederile art.144 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: “*Reverificarea*

Prin excepție de la prevederile art. 138 alin. (18), conducătorul organului fiscal central competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă de la data încheierii verificării fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție apar date suplimentare necunoscute organului fiscal la data efectuării verificării.”, de a reveni asupra constatărilor înscrise în acesta, în cazul în care vor apărea elemente suplimentare privind tranzacțiile efectuate de SC X SRL cu partenerii săi de afaceri.

În raport de situația de fapt prezentată, se reține că SC X SRL nu ar putea să invoce în susținerea afirmațiilor sale Hotărârea din 1 martie 2012, Polski Trawertyn, C-280/10 și Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09. În cauza în care s-au pronunțat hotărârile menționate, Curtea s-a pronunțat că persoanele impozabile au obligația de a declara când încep, când își modifică sau când încetează activitățile, și că o asemenea dispoziție nu permite în niciun caz statelor membre, în cazul neprezentării unei declarații, să raporteze exercitarea dreptului de deducere până la începutul efectiv al realizării obișnuite a operațiunilor taxate sau să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept. În timp ce, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că, pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o

parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art.297 alin.(4) din Codul fiscal. Ori, rezilierea Contractului de antrepriză generală nr.../12.02.2016, nu califică achiziția ca fiind destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și susceptibilă de a da dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

De asemenea, societatea nu ar putea să invoce în susținerea afirmațiilor sale faptul că, singurul motiv pe care organele de inspecție fiscală îl invocă în susținerea constatării este acela că, antreprenorul nu a depus declarațiile D394. Complementar celor învederate mai sus, s-au reținut aspecte potrivit cărora, pe de o parte, există neconcordanțe în Declarația 394, ca urmare a faptului că, SC D SRL nu a depus declarațiile D394 pentru anul 2016, iar pe de altă parte, SC D SRL depune deconturi de TVA aferente anului 2016, fără operațiuni privind TVA colectată și/sau deductibilă.

Cu privire la invocarea Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-277/14, se reține că în speța de față supusă soluționării, furnizorul nu se află în situația de a nu-și fi îndeplinit obligația de a declara când începe activitatea ca persoană impozabilă iar, motivul pentru care societatea nu beneficiază de dreptul de deducere nu este datorită faptului că, furnizorul este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA, așa cum este stipulat în jurisprudența mai sus menționată.

De altfel, condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt stabilite prin Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, iar dreptul de deducere poate fi valorificat numai prin respectarea legislației naționale a fiecărui stat membru.

Mai mult, se reține că, Jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, or, în speța, legislația fiscală națională a prevăzut în mod expres, atât pentru furnizor/prestator cât și pentru beneficiar, tratamentul fiscal din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată aplicabil în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans respectiv, regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri și obligația beneficiarilor să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial.

Totodată se arată, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat.

În hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării drepturilor de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să-și stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

În raport de situația de fapt prezentată și temeiurile de drept avute în vedere de legiuitor în materie de taxă pe valoarea adăugată, organul de soluționare reține că în mod corect, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată a TVA în sumă de ..., motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

E. Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care aceasta este aferentă unor facturi de achiziții emise de către societăți neînregistrate în scopuri de TVA și radiate de la Oficiul Registrului Comerțului.

În fapt, în perioada supusă verificării, SC X SRL a înregistrat taxă pe valoarea adăugată deductibilă în quantum de ... lei, în baza facturilor emise de SC E SRL, SC F SRL și SC G SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, aplicația Fiscnet, secțiunea “Detalii contribuabil” și secțiunea Tablou bord, D394, furnizorii de servicii, sunt societăți comerciale neînregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată și radiate de la Oficiul Registrului Comerțului.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat, societatea a dedus TVA în sumă totală de ... lei, înscrisă în facturi emise de societăți neplătitoare de TVA și radiate de la Oficiul Registrului Comerțului și nu au acordat dreptul de deducere a TVA, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

În materie de taxă pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele

care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2);”

De asemenea, potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din aceeași lege, se prevede :

“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. ”

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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 sau 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; (...)”

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. (...).”

Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: (...)

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

respectiv art.155 alin.(19) din același act normativ, în vigoare începând cu 01 septembrie 2012:

“(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: (...)

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

Astfel, potrivit prevederilor legale se reține faptul că, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de la o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate emise pe numele său de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Așa cum s-a învederat mai sus, potrivit bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, aplicația Fiscnet, secțiunea “Detalii contribuabil” și secțiunea Tablou bord, D394, furnizorii de servicii, sunt societăți comerciale neînregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată și radiate de la Oficiul Registrului Comerțului.

SC E SRL figurează ca persoană impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată începând din data de 30.06.2006 iar, societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, aferentă:

- factura seria Em nr.../25.01.2012 cu TVA deductibilă aferentă de ... lei
- factura seria Em nr.../21.06.2012 cu TVA deductibilă aferentă de ... lei.

De asemenea, SC F SRL figurează ca persoană impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată începând din data de 31.01.2012 iar, societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, aferentă:

- factura seria JSF nr.../26.03.2012 cu TVA deductibilă aferentă de ... lei
- bonul fiscal din data de 04.11.2014 cu TVA deductibilă aferentă de ... lei.

Astfel, se reține că în perioada supusă verificării, societățile comerciale au emis facturi cu TVA, deși, înregistrarea în scopuri de TVA le-a fost anulată și mai mult, au fost radiate de la Oficiul Registrului Comerțului, iar SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor facturi deși, potrivit actelor normative anterior precizate, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA, societatea avea obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 iar în acest sens, să verifice dacă factura are înscris un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid, aceasta fiind direct răspunzătoare de înregistrarea acestora în evidența contabilă.

Legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condiția de fond esențială, aceea că achizițiile

pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, a condițiilor de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege).

Informațiile cu privire la valabilitatea sau nu a înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil sunt informații cu caracter public, fiind afișate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, conform prevederilor art.153 alin.(9²) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care stipulează: „Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. (...).”

Alin.(9²) al art.153 a fost introdus de pct.67 al art.I din ORDONANȚA DE URGENTĂ nr.125 din 27 decembrie 2011 publicată în MONITORUL OFICIAL nr.938 din 30 decembrie 2011.

În situația de față, emitenții facturilor nefiind persoane impozabile din punct de vedere al TVA și mai mult, societăți radiate de la Oficiul Registrului Comerțului, facturile în cauză nu îndeplinesc calitatea de document justificativ cu care societatea poate justifica exercitarea dreptului de deducere a TVA, nefiind îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de lege, respectiv acelea de a avea la bază o factură completată cu toate elementele cerute de lege, astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Sușinerile contestatorului potrivit cărora, conform jurisprudenței comunitare și dispozițiile Directivei a 6-a, trebuie interpretate în sensul că, în materie de TVA se opun unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, din următoarele considerente:

Condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt stabilite prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar dreptul de deducere poate fi valorificat numai prin respectarea legislației naționale a fiecărui stat membru.

Cu privire la invocarea Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-277/14, se reține că în speța de față supusă soluționării, societățile furnizoare au fost înregistrate în scopuri de TVA și nu se află în situația de a nu-și fi îndeplinit obligația de a declara când începe activitatea ca persoană impozabilă, așa cum este stipulat în jurisprudența mai sus menționată.

Totodată, cu privire la invocarea dispozițiilor Directivei a 6-a, se reține că în speța supusă soluționării, societății contestatoare nu i s-a recunoscut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru motivele învederate mai sus, și nu

pentru că facturile au fost emise de un operator care trebuie considerat, drept un operator inexistent.

Față de prevederile legale și având în vedere că argumentele privind starea de fapt și de drept, nu sunt de natură a stabili o situație contrară față de cea constatată de către organele de inspecție fiscală, se reține faptul că, în mod corect și legal nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, aferentă unor facturi de achiziții emise de către societăți a căror înregistrare în scopuri de TVA le-a fost anulată, radiate de la Oficiul Registrului Comerțului.

Cu referire la SC G SRL, societatea figurează ca persoană impozabilă a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată începând din data de 08.05.2013 iar, societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, aferentă:

- factura nr.../04.01.2012 cu TVA deductibilă aferentă ... lei
- factura nr.../06.03.2012 cu TVA deductibilă aferentă ... lei
- factura nr.../13.06.2012 cu TVA deductibilă aferentă ... lei
- factura nr.../30.07.2012 cu TVA deductibilă aferentă ... lei
- factura nr.../25.09.2012 cu TVA deductibilă aferentă ... lei.

Astfel, se reține că în perioada supusă verificării, SC G SRL a emis facturi cu TVA într-o perioadă în care societatea era înregistrată în scopuri de TVA, iar SC X SRL, în mod legal și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, aferentă acestor facturi.

Prin prisma celor reținute, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*,

contestația formulată de SC X SRL, se va admite pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor art.49 alin.(2), art.272 alin.(6) și art.279 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile punctului 11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Constată necompetența materială a D.G.R.F.P. Timișoara privind contestația formulată de SC X SRL împotriva Dispoziției nr.../15.07.2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la Nivelul Regiunii Iași - Activitatea de inspecție fiscală, să soluționeze acest capăt de cerere în calitate de organ fiscal emitent al dispoziției de măsuri atacate.

2. Constată nulitatea Deciziei de impunere nr.F-IS .../15.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la Nivelul Regiunii Iași - Activitatea de inspecție fiscală, pentru capătul de cerere privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare în sumă de ... lei.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS .../15.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la Nivelul Regiunii Iași - Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

4. Admiterea parțială a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS .../15.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr.F-IS .../15.07.2016, pentru această sumă.

Prezenta decizie se comunică la:

- Administrator judiciar Y SPRL Piatra Neamț
- Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la Nivelul Regiunii Iași - Inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Bacău sau Curtea de Apel Timișoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,