

DECIZIA nr. 60 din 2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
ASOCIEREA XXX,
inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector X a Finantelor Publice cu adresa nr. X/2015 inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015 cu privire la contestatia Asocierii XXX cu domiciliul fiscal in Municipiul X, Sector X, str. ... si cu domiciliul procesual ales la reprezentantul SCA X din X, Bd.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/2015 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X/2015, emisa de Administratia Sector X a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-X/2015 si comunicate prin posta la data de 2015, prin care organele fiscale au stabilit TVA suplimentara si respinsa la rambursare in suma de X lei, din care se contesta suma de X lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu prevederile art. 352 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X este investita sa solutioneze contestatia formulata de ASOCIEREA XXX.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata ASOCIEREA XXX solicita desfiintarea in parte a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-X/2015, emisa de Administratia Sector X a Finantelor Publice si a raportului de inspectie fiscala nr. F-X/2015 pentru TVA suplimentara si respinsa la rambursare in suma de X lei, din suma totala de X lei.

În sustinerea contestatiei Asocierea arata, in esenta, urmatoarele motive:

Activitatea Asocierii a constat in lucrari de constructie la stadionul Arena Nationala din X, beneficiar fiind Primaria Mun. X.

Suma TVA suplimentara si respinsa la rambursarea reprezinta suma colectata suplimentar ca urmare a neacceptarii de organele de inspectie fiscala a diminuarii bazei de impozitare prin stornarea facturii nr. X aferenta situatiei de lucrari nr. 35. Se itereaza motivatia organului fiscal, respectiv ca: - lucrarile facturate initial au fost executate, intervenind faptul generator si exigibilitatea taxei; - nu se face dovada cu documente asupra motivelor stornarii raportat la cele prevazute de lege pentru ajustarea bazei impozabile.

Contestatarar arata ca factura nr. X, in suma de X lei cu TVA colectata in suma de X,44 lei, a fost emisa odata cu cererea de plata nr. 35 pe care Primaria a restituit-o ulterior cu adresa nr. X cu mentiunea ca situatia de lucrari a fost intocmita eronat. In aceasta perioada era in curs de definitivare si aprobare de catre Primarie cererea de plata anterioara nr. 34. Asocierea a cerut Primariei clarificari solicitandu-i sa precizeze in ce consta eroarea cuprinsa in cererea de plata nr. 35.

Dupa o corespondenta indelungata a rezultat ca o parte din lucrarile cuprinse in situatia de lucrari nr. 34, in valoare de X lei, fusesera in mod eronat introduse si in cererea de plata nr. 35, si implicit fusesera inca o data facturate cu factura nr. X. Urmare acestei constatarii a fost definitivata situatia de lucrari nr. 35, in valoare de numai X lei din care TVA in valoare de X lei.

In consecinta a fost emisa factura nr. X de stornare a facturii nr. X (transmisa Primariei cu adresa nr. X), in valoare de - X lei din care TVA colectata in suma de -X,44 lei, si factura finala nr. X pentru Situatie de lucrari executate nr. 35-finala in valoare de X lei din care TVA in valoare de X lei.

Arata ca data acceptarii la plata a situatiei de lucrari nr. 35 (revizuita) a fost decembrie 2014 comparativ cu data la care s-a colectat TVA in plus (februarie 2013) si ca in decontul lunii februarie 2015 urma sa fie inregistrata ajustarea efectuata prin stornare.

Depune anexat contestatiei copii dupa cererile de plata 34, 35 initiala si 35 finala si borderouri de lucrari insotitoare, din care rezulta eroarea dublarii lucrarilor de Drumuri si platforme exterioare, respectiv de Cheltuieli pentru obtinerea si amenajarea terenului.

Faptul ca Asociatia a intocmit in mod eronat initial Situatie de lucrari nr. 35 si factura nr. X, prin dublarea unor lucrari cuprinse deja in situatia de lucrari nr. 34, reiese si din adresa Primariei nr. X.

Asocierea a ajustat baza de impozitare a TVA in baza unei stornari efectuate in conformitate cu prevederile art. 138 lit. b) din Codul fiscal; prestatiile cuprinse in factura X fusesera evidentiata (si intre timp acceptate spre decontare) si prin factura nr X aferenta situatiei de lucrari nr. 34.

Pe pagina a 6-a din RIF inspectorii fiscali mentioneaza ca a fost intocmit procesul verbal de receptie finala nr. X, astfel ca nu este justificata stornarea operatiunilor. Aceasta nu inseamna ca antreprenorul putea sa factureze de doua ori lucrarile receptionate.

In situatia de fata nu se afla in discutie prestarea efectiva a lucrarilor si receptia lor fizica ci facturarea acelorasi lucrari de doua ori.

Organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere ca serviciile de constructii montaj sunt considerate ca efectuate, la data acceptarii acestora de catre beneficiari, potrivit art. 134¹ din Codul fiscal. Recapituland datele problemei contestatara arata: - la data de 21.12.2012 cand Asocierea a transmis catre Primarie cerere de plata nr. 35 si borderoul de lucrari, faptul generator al TVA nu intervenise, pentru ca beneficiarul nu acceptase situatiile de lucrari; - factura nr. X a fost respinsa la plata de Primarie prin adresa nr. X fara a se preciza motivul refuzului, astfel Asociatia nu putea sa se incadreze la acel moment in nici unul din cazurile prevazute de art. 138 din Codul fiscal, pentru a storna factura; - abia in luna noiembrie 2014 s-au finalizat discutiile referitoare suma datorata aferenta cererii de plata nr. 35, data la care a intervenit exigibilitatea.

Se critica, fata de cele de mai sus, opinia exprimata de organele de control in RIF, ca anularea operatiunii in evidentele contabile ar fi putut fi efectuata la finele anului 2012 sau in ianuarie 2013, in baza unei simple adrese, nemotivata a Primariei.

Se considera ca inspectorii fiscali au confundat corectia unei facturi prin emiterea unei facturi de stornare, reglementata de art. 159 din Codul fiscal si normele de aplicare, cu ajustarea bazei de impozitare prin emiterea unei facturi de stornare, reglementata de art. 138 din Codul fiscal. Corectia vizeaza numai elemente de forma ale facturii si nu elementele de calcul al taxei iar in cazul ajustarii bazei de impozitare sunt afectate elementele de calcul al taxei din facturi anterioare.

Ajustarea bazei de impozitare este posibilă și în situația în care factura emisă anterior a făcut obiectul unei inspecții fiscale, exemplificându-se cu situația absurdă în care în cazul unei facturi de avans supușă inspecției fiscale, în cazul refuzului beneficiarului privind acceptarea lucrărilor nu ar mai fi posibilă ajustarea la furnizor.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat o inspecție fiscală la ASOCIEREA XXX, perioada verificată în privința taxei pe valoarea adăugată fiind 01.12.2013-31.03.2015. Inspecția a avut ca obiectiv soluționarea cererii de rambursare a TVA formulate prin Decontul cu sumă Negativă de taxă pe valoarea adăugată, cu Opțiune de Rambursare (DNOR) depuse de societate pentru luna martie 2015.

Prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2015, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015, s-a stabilit TVA suplimentară și respinsă la rambursare în sumă de X lei, din care se contestă suma de X lei aferentă unei facturi de stornare.

În decizie s-au prevăzut ca motive de fapt pentru TVA colectată suplimentar în sumă de X lei:

- prin inspecția fiscală anterioară, finalizată prin Decizia nr. X/2014, necontestată de Asociație, nu s-au stabilit erori cu privire la TVA colectată. La data încheierii acestei inspecții contribuabilul detinea toate cele trei exemplare ale facturii nr. X din 2012 stornată în luna ianuarie 2015. Anularea operațiunii din evidența contabilă ar fi putut fi efectuată până la finele lunii decembrie 2012 sau lunii ianuarie 2013, în condițiile în care contribuabilul detinea toate cele trei exemplare ale facturii; - au fost întocmite situații de lucrări și procesul verbal de recepție finală nr. X; - sunt citate prevederile art. 134, art. 134² și art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, după care se reține că faptul generator intervine în cazul în speță, la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator respectiv la data prestării serviciilor; - din documentele analizate rezultă că lucrările facturate inițial au fost executate, deci faptul generator a avut loc, intervenind și exigibilitatea, data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata taxei; - consideră că Asociația, cu privire la ajustarea bazei impozabile, nu face dovada cu documente asupra motivelor stornării.

În concluzie nu s-a acceptat diminuarea bazei de impozitare și a TVA prin factura de stornare și s-a majorat baza impozabilă cu sumă de X lei și s-a colectat TVA suplimentară în sumă de X lei.

Ca temeiuri de drept sunt precizate prevederile drept sunt înscrise art. 134 alin. (1)-alin. (3), art. 134² alin. (2) lit. a) și art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

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

Cauza supușă soluționării este dacă organele fiscale au stabilit în mod legal și temeinic TVA colectată suplimentară aferentă facturii de stornare, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă în cauza a avut loc o dublă facturare a aceluiași prestări de servicii și nu s-a analizat încadrarea operațiunii în prevederile art. 134¹ din Codul fiscal.

În fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X/2015, emisa de Administratia Sector X a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X/2015 s-a majorat baza impozabila cu suma de X lei si s-a colectat TVA suplimentara in suma de X lei, nefiind acceptata diminuarea acestor sume prin factura de stornare emisa de societate pentru o factura emisa in 21.12.2012, avand ca obiect situatia de lucrari 35 emisa catre Primaria Municipiului X, intrucat lucrarile au fost prestate, astfel neputandu-se efectua stornarea.

Prin contestatia formulata se arata ca stornarea a fost justificata, fiind determinata de faptul ca lucrarile in cauza erau deja cuprinse intr-o situatia de lucrari si o factura anterioara.

În drept, potrivit prevederilor art. 134....159 din Codul fiscal si normele metodologice incidente aprobate prin HG nr. 44/2004:

"Art. 134 Faptul generator Şi exigibilitatea –

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

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, in baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

Art. 134¹ 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. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine: a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;"

Se retine ca faptul generator, ca regula generala, intervine la data prestarii serviciilor dar exista si exceptii prevazute expres in Codul fiscal. In cazul serviciilor de constructii montaj data prestarii serviciilor este data la care sunt emise situatii de lucrari, alte documente similare sau, in conformitate cu clauzele contractuale, la data acceptarii lucrarilor de catre beneficiari. Tot ca o exceptie exigibilitatea taxei intervine anterior datei la care are loc faptul generator, la data emiterii unei facturi. Cum, in speta a fost emisa factura nr.X din 2012 se retine ca cel tarziu la aceasta data a intervenit exigibilitatea taxei, dar exigibilitatea taxei nu este esentiala in solutionarea prezentei cauze, in care organele de inspectie fiscala nu au acceptat ajustarea (reducerea) bazei de impozitare.

In speta sunt incidente prevederile art. 138 lit. b) din Codul fiscal si normelor de aplicare, potrivit carora:

"Art. 138 Ajustarea bazei de impozitare Baza de impozitare se reduce în următoarele [...] b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori

prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;"

Norme metodologice

Art. 138 - pct. 20

"20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare."

Din textele de lege antecitate reiese ca baza de impozitare se reduce sau ajusteaza in cazul refuzurilor totale sau partiale privind cantitatea ori prețurile serviciilor prestate, după facturarea prestării, chiar dacă evenimentele intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. Ajustarea (reducerea) bazei impozabile se realizeaza prin emiterea de catre prestatori de facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, care vor fi transmise și beneficiarului.

"Art. 159 Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel: a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document; b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. (2) în situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 138 lit. d)."

Norme metodologice

Art. 159 - pct. 20

"(3) Organele de inspectie fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu contin toate informatiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspectiei fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică

regimul fiscal al operatiunii facturate initial, chiar dacă a fost supus unei inspectii fiscale. Această factură va fi atașată facturii initiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corectia, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar."

Din textele de lege antecitate reiese ca o factura se poate anula daca nu a fost transmisa beneficiarului. Se prevede expres si la art. 159 din Codul fiscal ca in situatiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce care vor fi transmise și beneficiarului.

Punctul 20, alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a art. 159 din Codul fiscal, invocat de contestatara, se refera la corectarea pe timpul inspectiei fiscale a facturilor din care s-a dedus taxa si nu are legatura cu prezenta speta.

Organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in suma de X lei considerand ca stornarea efectuata prin factura nr. x din 30.01.2015 nu se justifica, intrucat serviciile din factura initiala au fost prestate iar contribuabila, referitor la ajustarea bazei impozabile, nu face dovada cu documente asupra motivelor stornarii. In RIF-ul din 23.07.2015, dupa prezentarea punctului de vedere al contribuabilei, organele de inspectie fiscala consemneaza ca, "*din adresa Primariei X nr. x/06.02.2015, rezulta foarte clar ca receptia la terminarea lucrarilor a obiectivului a avut loc in luna august 2011 - lucrarile au fost prestate si acceptate de beneficiar la acea data, drept pentru care nu exista motiv de stornare*".

Cu privire la situatia de fapt existenta se retine ca din documentele aflate in dosarul contestatiei rezulta:

- Asocierea a emis factura nr. X, cu TVA colectata in suma de X lei pentru servicii prestate "Situatia de lucrari executate nr. 35";

- prin adresa nr. X Primaria Municipiului X returneaza documentatia aferenta "Cererii de plata nr. 35" intrucat era intocmita eronat;

- prin adresa nr. x din 16.01.2013 intocmita de contestatara si adresata Primariei, se comunica ca nu se intelege in ce a constat intocmirea eronata a cerererii de plata 35;

- prin adresa nr. x din 09.12.2014, inregistrata la Primaria sub nr. x/10.12.2014, contestatara inainteaza "Cererea de plata nr. 35", in valoare de X lei din care TVA in suma de X lei;

- Asocierea a emis factura nr. X prin care a stornat integral factura nr. X;

- prin adresa nr. X Primaria X comunica Asocierii ca "o parte din lucrarile cuprinse in situatia nr. 35 le-ati repus in situatia de lucrari nr. 34"

- din borderourile de lucrari depuse de societate rezulta ca toate lucrarile cuprinse in borderoul pentru situatia de lucrari nr. 35 sunt cuprinse si in borderoul pentru situatia de lucrari nr. 35 (2.2.2 A si B);

- prin "Proces verbal de receptie finala Nr. X" privind executarea lucrarilor la Stadionul National X, Comisia de receptie finala propune admiterea receptiei finale, avandu-se in vedere ca "in perioada de la terminarea ei la data de 08.08.2011 pana in prezent (16.12.2014)" constructia s-a comportat (nu s-a comportat) corespunzator.

- prin adresa nr. x/06.02.2015 Primaria X comunica Asocierii ca situatia de lucrari nr. 35 la care se face referire prin adresa nr. x/16.01.2015 se precizeaza ca "valoarea initiala solicitata de societate a fost de X lei, iar valoarea finala a fost de doar X lei,

aceasta fiind prezentata in varianta corecta abia in luna Decembrie 2014" si ca avand in vedere prevederile contractuale ce impuneau depunerea situatiilor de lucrari pana in 5 ale luni urmatoare executarii lucrarilor si tardivitatea prezentarii situatiei de lucrari, dupa trei ani si patru luni, considera nelegala plata situatiei de lucrari 35 finala.

- in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu sunt de acord cu stornarea operatiunii mentioneaza totusi in RIF ca anulara operatiunii din evidenta contabila ar fi putut fi efectuata pana la finele lunii decembrie 2012 sau lunii ianuarie 2013, in conditiile in care contribuabilul detinea toate cele trei exemplare ale facturii.

Din cele de mai sus rezulta ca au existat doua situatii de lucrari cu nr. 35 intocmite de Asociere. Prima situatie de lucrari cu nr. 35 a fost in valoare de X lei, cuprinzand aceleasi lucrari ce apar si in situatia de lucrari nr. 34, iar a doua situatie de lucrari cu nr. 35 in valoare de X lei, cuprinde lucrari necuprinse in prima situatie de lucrari nr. 35, doar aceasta ultima situatie de lucrari fiind considerata corecta de Primaria.

Astfel se desprinde existenta unor constatari incomplete si contradictorii ale organelor de inspectie fiscala care raportate la sustinerile si documentele depuse de Asociere, la randul lor incomplete si contradictorii nu permit intelegerea situatiei de fapt existente.

Organele de inspectie fiscala, care nu au admis stornarea in principal pe motivul ca lucrarile au fost efectuate si astfel nu pot fi stornate, **nu au analizat in concret in ce au constat aceste lucrari, cand au fost efectuate, daca sunt aceleasi lucrari ca cele cuprinse in situatia de lucrari nr. 34 care ar fi fost intocmita si facturata anterior, daca situatia de lucrari finala cu nr. 35 cuprinde lucrari evidentiata in situatia de lucrari initiala cu nr. 35.**

Contestatarul care sustine ca situatia de lucrari nr. 35 a cuprins initial, in parte, lucrari ce fusesera facturate si cuprinse in situatia de lucrari nr. 34, depune situatii de lucrari din care rezulta ca lucrarile din situatia nr. 35 au fost cuprinse integral in situatia de lucrari nr. 34 (cu o diferenta minora de X lei) si ca lucrarile din situatia nr. 35 finala sunt altele decat cele cuprinse in prima situatie de lucrari cu nr. 35. Aceste situatii de lucrari depuse de contestatarul (in fapt denumite "Borderou Situatie de Lucrari **nu cuprind data intocmirii, data acceptarii de catre beneficiar, acceptul sau refuzul la plata, prin urmare nu sunt suficiente pentru analiza situatiei fiscale.**

Primaria arata prin adresa nr. X/06.02.2015 ca situatia de lucrari nr. 35 finala, cu valoarea de X lei, prezentata in luna decembrie 2014, **este varianta corecta**, formularea uzitata impunand ca situatia de lucrari nr. 35 initiala este incorecta.

Prin urmare, din cele aratate de beneficiarul lucrarilor- Primaria Mun. X, rezulta ca situatia initiala de lucrari cu nr. 35 nu reflecta lucrari prestate, nefiind acceptate la plata, fiind deja cuprinse in situatia de lucrari anterioara nr. 34, facturata. Prin urmare se poate face aplicarea ajustarii bazei impozabile, pentru lucrari dublate, neprestate in fapt si neacceptate la plata. Situatie prezentata de contestatarul se coroboreaza in parte cu aceste precizari ale Primariei X, dar situatiile de lucrari depuse nu sunt confirmate de beneficiar, neexistand astfel certitudinea ca aceste situatii de lucrari depuse in dosarul contestatiei sunt aceleasi cu cele transmise Primariei, in conditiile in care lucrarile consemnate in cele doua situatii de lucrari cu nr. 35 sunt cu totul diferite.

Potrivit prevederilor Codului de procedura fiscala aprobat prin O.G nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art 7 Rolul activ

(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şt să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligaţia să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum şi să îndrume contribuabilii pentru depunerea declaraţiilor şi a altor documente, pentru corectarea declaraţiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul." potrivit art. 105 si art. 109 din O. G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare";

„Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele şi faptele care au stat la baza declaraţiilor sale şi a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii";

„Art. 94 Obiectul şi funcţiile inspecţiei fiscale

(1) Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şt conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecţia fiscală are următoarele atribuţii:

a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;

c) sancţionarea potrivit legii a faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislaţiei fiscale." "Art. 105. - (1) Inspecţia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

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

102.2. Cand este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei. Dispozitiile art. 54 din Codul de procedura fiscala sunt aplicabile".

Se retine că, potrivit normelor legale sus-citate, organul de inspectie fiscala are obligatia de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, de a determina corect situaţia fiscala a contribuabilului, avand in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. Organele de inspectie fiscala s-au limitat la a considera ca lucrarile stornate au fost prestate, fara a

analiza in concret in ce au constat aceste lucrari, cand au fost efectuate, daca sunt sau nu aceleasi lucrari cu lucrarile facturate anterior. Aceasta analiza era cu atat mai mult necesara intrucat este evident ca Primaria X, in adresele emise, semnaleaza existenta unor lucrari dublu incluse in situatiile de lucrari facturate. Aprecierea probelor se face pentru fiecare in parte cat si pentru toate in ansamblul lor.

În Instrucțiunile privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul și continutul Raportului de inspectie fiscale se precizeaza:

"Capitolul III - Constatari fiscale

Pentru fiecare obligatie fiscala care a facut obiectul inspectiei fiscale se vor avea in vedere si se vor cuprinde in constatari urmatoarele:

[...]

2. Obiective minimale avute in vedere

In actiunea de inspectie fiscala se vor avea in vedere urmatoarele obiective minimale:

- verificarea realitatii declaratiilor fiscale si informative in corelatie cu datele din evidenta contabila, registrele societatii sau orice alte documente justificative existente in societate ori obtinute prin controale incrucisate, precum si cu alte declaratii depuse in conformitate cu legile speciale".

Potrivit art. 264 din Noul Cod de procedura civila aprobat prin Legea nr. 134/2010:
„ART. 264 Aprecierea probelor

(1) Instanța va examina probele administrate, pe fiecare în parte și pe toate în ansamblul lor.

(2) in vederea stabilirii existenței sau inexistenței faptelor pentru a căror dovedire probele au fost încuviințate, judecătorul le apreciază în mod liber, potrivit convingerii sale, în afară de cazul când legea stabilește puterea lor doveditoare."

coroborat cu art. 2 alin. (2) din Codul de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr. 92/2003 cu modificarile și completariile ulterioare:

„Art. 2 Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă."

Rezulta ca aprecierea informatiilor rezultate din constatările proprii ale organelor fiscale și probele obtinute trebuie facuta prin analizarea acestora pe fiecare în parte și pe toate in ansamblul lor. Organul de inspectie fiscala nu a in scris in raportul de inspectie fiscala ca ar fi analizat situatiile de lucrari existente in cauza, sustinerile Asocierii ca lucrarile sunt dublate. Neanalizandu-se in parte fiecare proba obtinuta și neefectuandu-se constatari complete privind prestarea serviciilor in cauza, reiese ca nici o apreciere coroborata a probelor nu s-a făcut, ceea ce echivaleaza cu nerespectarea întrutotul a prevederilor legale invocate mai sus.

Fata de cele aratate și avandu-se in vedere ca argumentele societatii formulate prin punctul de vedere mentionat ca anexa 12 la RIF nu sunt combatute de organele de inspectie fiscala in cuprinsul RIF-ului, ca prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nu sunt avute in vedere toate argumentele contestatorului și nu sunt analizate documentele depuse de societate in sustinerea contestatiei, ca interpretările date de

organele de inspectie fiscala nu sunt in concordanta cu continutul adreselor Primariei X, organele de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitate de a se pronunta cu privire la starea de fapt fiscala, respectiv daca factura pentru care nu s-a admis stornarea de organele de inspectie fiscala consemneaza sau nu aceleasi prestari de servicii cu cele facturate anterior, corelat cu faptul ca Primaria precizeaza ca situatia de lucrari nr. 35 corecta este cea din decembrie 2014 si nu cea initiala.

Având în vedere cele precizate mai sus, urmare analizei documentelor prezentate de societate si celor aflate la dosarul contestatiei, din analiza căror organul de soluționare a contestației reține o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, dar care impune o analiză punctuală în raport de prevederile legale incidente în materie si serviciile prestate in fapt, dar si faptului ca organele de inspectie fiscala nu au analizat in concret in ce au constat prestarile de servicii consemnate in situatia de lucrari nr. 35 initiala cuprinsa in factura nr. X, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) și ale art. 94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea căror se reține că administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de către organul de inspecție fiscală, pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În consecință, având în vedere cele expuse mai sus, precum și faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui echipei de inspecție fiscală și pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac, se impune reanalizarea de către organele de inspecție fiscală a operațiunilor în speță prin raportare la prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată și în corelație cu toate documentele aferente acestor operațiuni, motiv pentru care, în temeiul art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014, se va desființa partial decizia de impunere contestata, in privinta TVA suplimentara si respinsa la rambursare in suma de X lei.

Prin urmare, se vor aplica prevederile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare."

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din Instructiunile de aplicare ale art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin OPANAF 2906/2014;

"11. 5. În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare."

11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

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

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 7 alin. (2) și (3), art. 65 alin. (1) si alin. (2), art. 94, art. 105, art. 216 alin (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct., 11.5, 11.6 si 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr. 2906/2014:

DECIDE

Desființează in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X/2015, pentru TVA suplimentara si respinsa la rambursare in suma de X lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze situatia fiscala a contribuabilei, tinand cont de dispozitiile legale in vigoare si de retinerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni, de la data comunicarii, la Curtea de Apel X.

Director general,