

DECIZIA NR. 2477/3/2017
privind soluționarea contestației formulate de
X Ioan din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 46435/2014
și reînregistrată cu nr. 25431/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată, de dl X Ioan CNPX, domiciliat în mun. X, str. Pinului nr. 7, jud. X, prin adresa înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 2477/2016, cu privire la soluția pronunțată pe latura penală de către Ministerul Public- Parchetul de pe lângă Tribunalul X și la necesitatea reluării procedurii administrative de soluționare a contestației.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. 178302/2014 și la D.G.R.F.P. Brașov cu nr. 46435/2014, a fost soluționată prin Decizia nr. X/17.12.2014, prin care s-a dispus suspendarea soluționării contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală pentru suma totală de X lei, procedura urmând a fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivului care a determinat suspendarea a încetat, în condițiile legii.

Obiectul contestației, îl constituie *Decizia de impunere pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare la persoane fizice nr. X/13.05.2014*, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/13.05.2014 și privește suma totală de X lei reprezentând TVA respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport cu data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere nr. X/13.05.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/13.05.2014, respectiv data de **19.05.2014**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la A.J.F.P. X, respectiv data de **04.06.2014**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația este formulată de dl X Ioan și prezintă semnătura acestuia în original.

La dosarul contestației se află anexată Ordonanța Prim procurorului din 16.05.2016 (rămasă definitivă întrucât împotriva ei nu s-a formulat plângere la Tribunalul X) și Ordonanța Procurorului din 23.03.2016, date în dosarul X/P/2013.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 277, alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile punctului 10.2 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de dl **X Ioan** din mun. X, jud. X.

I. Prin contestația formulată, dl X Ioan din mun. X, jud. X, solicită anularea Deciziei de impunere pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare la persoane fizice nr. X/13.05.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/13.05.2014, acte emise de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, precum și admiterea contestației și dispunerea rambursării sumei solicitate, pentru următoarele considerente:

În susținerea contestației petenta afirmă că împreună cu soția sa și cu X Toader și soția acestuia, a construit un număr de 24 apartamente, situate la mansardele a trei blocuri din trei locații diferite, respectiv:

- 4 apartamente situate în mun. X, strada Plugarilor nr. 2, sc. A;
- 4 apartamente situate în mun. X, Aleea Haiducului nr. 1, bl T6, sc. B;
- 16 apartamente situate în mun. X, strada Henri Coandă nr. 55, bl. 3;

pe care le-a înstrăinat către diverse persoane fizice.

În urma acestor vânzări A.J.F.P. X a dispus înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA începând cu 01.01.2011 fiindu-i atribuit codul de înregistrare **RO X**, cod care a fost anulat din oficiu prin Decizia nr. 219472043/2012, întrucât nu au fost depuse la organul fiscal deconturile aferente trim. I-II 2012.

Dorind să se reactiveze în scop de TVA, petentul a depus la organul fiscal cu competență de administrare Declarația de mențiuni formular 020 și a solicitat atribuirea unui nou cod de TVA, obținând codul de înregistrare fiscală **ROX1**.

Dl. X Ioan menționează că, pentru veniturile și TVA aferente apartamentelor edificate și înstrăinate, au fost încheiate Decizia de impunere nr. 2341/28.02.2013 și Raportul de inspecție fiscală nr. 2340/28.02.2013, iar în baza codului de TVA **ROX1** a depus la organul fiscal competent decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013 și a solicitat rambursarea sumei de X lei aferentă prestărilor de servicii de care a beneficiat și materialelor achiziționate în vederea construirii respectivelor apartamente.

Pentru verificarea soldului negativ de TVA, a fost efectuată inspecție fiscală, la finalizarea căreia s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X/14.06.2013 și a fost emisă Decizia de impunere nr. X/14.06.2013, prin care s-a respins la rambursare suma solicitată, organele de control motivând că societatea a primit în mod eronat codul de TVA **ROX1**, urmând ca acesta să fie anulat drept urmare. De asemenea, organele de control au motivat că decontul de TVA a fost depus în mod eronat lunar, întrucât cifra de afaceri la sfârșitul anului 2012 a fost 0 lei, astfel că decontul trebuia depus trimestrial.

Totuși petentul consideră că respingerea rambursării TVA nu s-a făcut pentru motivele de mai sus ci pentru faptul că societățile comerciale care au efectuat lucrările, SC CSRL și SC UC SRL, n-ar fi colectat și declarat în deconturile depuse la organul fiscal TVA aferentă facturilor emise sau ar fi declarat sume inferioare și susține că motivele invocate de organele de inspecție fiscală nu au nicio justificare legală pentru a considera că operațiunile nu au un conținut real, acesta considerând că potrivit prevederilor legale, pentru exercitarea dreptului de deducere, a respectat atât prima condiție referitoare la faptul că bunurile și serviciile achiziționate au fost utilizate în folosul realizării de operațiuni taxabile, prevăzută de art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea 571/2003, precum și condiția care vizează faptul că trebuia să dețină o factură, așa cum rezultă din prevederile art. 146 alin. 1 lit. a) din același act normativ.

Potentul precizează că a depus la DGFP X contestație prin care a solicitat anularea Deciziei de impunere nr. X/14.06.2013, a Raportului de inspecție fiscală nr. X/14.06.2013 și aprobarea rambursării sumei de X lei, iar organul de soluționare competent din cadrul DGRFP Brașov a emis Decizia nr. 604/2014, prin care a decis desființarea celor două acte. De asemenea, dl. X Ioan precizează că prin Decizia nr. 604/2014 s-a dispus ca „organele de inspecție fiscală ... să verifice dacă achizițiile de bunuri și servicii sunt legate de activitatea economică desfășurată de contribuabil, respectiv în scopul realizării de operațiuni taxabile, dacă serviciile au fost prestate efectiv de SC C SRL, SC UC SRL, dacă contribuabilul îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA în valoare de X lei, prevăzute la art.145-147 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.

Potentul susține că în urma reverificării, deși organul de control avea trasate obligațiile și aspectele ce trebuiau analizate cu ocazia reverificării, nu a ținut cont de dispozițiile și considerentele deciziei 604/2014 și a procedat la respingerea rambursării

de TVA în cuantum de X lei pe motiv că decontul de TVA ar fi fost depus eronat în luna aprilie 2013, în condițiile în care perioada fiscală era trimestrul calendaristic.

Petentul invocă prevederile art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat și consideră că este netemeinică, nelegală și abuzivă respingerea la rambursare a TVA-ului în sumă de X lei pentru alte motive și considerente decât cele dispuse strict prin Decizia nr. 604/2014.

În concluzie, petentul solicită admiterea contestației și revocarea Deciziei de impunere nr. X/13.05.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/13.05.2014, prin care i s-a respins la rambursare suma de X lei reprezentând TVA înscrisă în Decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013, înregistrat la AFP X sub nr. X154312-2013.

II. Prin Decizia de impunere nr. X/13.05.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/13.05.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Brașov- A.J.F.P. X- Inspecție Fiscală au stabilit că dl X Ioan nu are drept de rambursare pentru **TVA în sumă totală de X lei**, perioada supusă reverificării fiind 01.01.2013-30.04.2013.

În Raportul de inspecție fiscală nr. X/13.05.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/13.05.2014, acte administrativ-fiscale contestate de petentul X Ioan, organele de control precizează că inspecția a fost efectuată ca urmare a emiterii Deciziei nr. 604/2014 de către Serviciul de Soluționare Contestații din cadrul DGRFP Brașov, prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr. X/14.06.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/14.06.2013 cu privire la suma de X lei reprezentând TVA respinsă la rambursare și refacerea inspecției. Organul de soluționare a mai dispus ca verificarea să vizeze strict aceeași perioadă și același obiect al contestației, având în vedere precizările sale, precum și prevederile legale aplicabile în speță, respectiv se va verifica dacă achizițiile de bunuri și servicii sunt legate de activitatea economică desfășurată de contribuabil, în scopul realizării de operațiuni taxabile, dacă serviciile au fost prestate efectiv de SC CSRL și SC UC SRL și dacă sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA în sumă de X lei prevăzute la art. 145-147 din Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În urma reverificării, organele de inspecție fiscală menționează că **resping la rambursare suma de X lei** întrucât a fost solicitată eronat de persoana impozabilă X Ioan prin decontul de TVA întocmit pentru luna aprilie 2013 motivând că:

- reînregistrarea fiscală în scopuri de TVA la solicitarea contribuabilului X Ioan nu este validă, iar codul de înregistrare fiscală RO X1, înscris în decontul de TVA întocmit pentru luna aprilie 2013, cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA, a fost atribuit în mod eronat de organul fiscal competent, întrucât nu au fost respectate condițiile legale prevăzute la art. 153 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

- persoana impozabilă X Ioan avea obligația de a depune pentru anul 2013 decont de TVA trimestrial și nu lunar, fapt pentru care soldul sumei negative de TVA înscrisă în decontul lunii aprilie 2013 a fost solicitat la rambursare mai devreme cu două luni față de data de 25.07.2013 (termenul limită de depunere al decontului de TVA pentru trimestrul II 2013), în condițiile în care creanțele sunt exigibile la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în conformitate cu prevederile art. 116 alin. (5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri/servicii utilizate pentru edificarea

bunurilor imobile comercializate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală care au efectuat reverificarea nu au ținut cont de considerentele deciziei de soluționare a contestației emisă în urma contestării rezultatelor inspecției fiscale inițiale.

În fapt, prin Decizia nr. 604/2014 emisă de către Serviciul de Soluționare Contestații din cadrul DGRFP Brașov, s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr. X/14.06.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/14.06.2013 cu privire la suma de X lei reprezentând TVA respinsă la rambursare solicitată prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013, înregistrat la A.F.P.X sub nr. X-154312. Organul de soluționare a mai dispus refacerea inspecției, verificarea urmând să vizeze strict aceeași perioadă și același obiect al contestației, având în vedere precizările sale, precum și prevederile legale aplicabile în speță, respectiv se va verifica dacă achizițiile de bunuri și servicii sunt legate de activitatea economică desfășurată de contribuabil, în scopul realizării de operațiuni taxabile, dacă serviciile au fost prestate efectiv de SC C SRL, SC UC SRL și SC TTI SRL și dacă sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA în sumă de X lei prevăzute la art. 145-147 din Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea documentelor întocmite ca urmare a reverificării, organul de soluționare reține că organele de inspecție fiscală **au respins la rambursare suma de X lei** întrucât a fost solicitată eronat de persoana impozabilă X loan prin decontul de TVA întocmit pentru luna aprilie 2013, în condițiile în care reînregistrarea fiscală în scopuri de TVA la solicitarea contribuabilului X loan nu este validă iar persoana impozabilă X loan avea obligația de a depune pentru anul 2013 decont de TVA trimestrial și nu lunar astfel că TVA nu era exigibilă deoarece decontul cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare a fost depus anterior termenului prevăzut de lege.

În ceea ce privește fondul cauzei, respectiv dacă serviciile au fost prestate efectiv de către SC C SRL X, SC UC SRL X și SC TTI SRL, organele de inspecție fiscală nu fac nicio precizare în Raportul de inspecție fiscală nr. X/13.05.2014 și nici în Decizia de impunere X/13.05.2014.

Referitor la modalitatea de înregistrare în scopuri de TVA a persoanei impozabile X loan, din documentele aflate la dosar se rețin următoarele:

- **codul de TVA ROX** a fost atribuit persoanei fizice X loan din oficiu, de către organul fiscal teritorial, la data de **01.10.2011**, și a fost radiat tot din oficiu la data de **01.08.2012**, ca urmare a neevidențierii de achiziții, respectiv livrări, în deconturile de TVA depuse pentru două perioade fiscale consecutive, în cursul unui semestru calendaristic, fiind incidente prevederile art. 153 alin. (9) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“art. 153 (9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

e) dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor care au perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două perioade fiscale consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor impozabile care au perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, respectiv începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane impozabile în scopuri de TVA dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre

calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și, respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație;”

- **codul de TVA ROX1** a fost atribuit persoanei fizice **X Ioan**, în calitate de reprezentant al asocierii **X Ioan și X Mihaela Maria**, înregistrată în scopuri de TVA prin opțiune la data de **14.01.2013**, în baza declarației cod 020 înregistrată la DGFP- AMAVS X sub nr. 1213/2013.

Deoarece organele de control au constatat că persoana impozabilă nu a îndeplinit condițiile obligatorii pentru reînregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor care au fost radiate din oficiu ca urmare a neevidențierii de achizitii, respectiv livrări de bunuri în deconturile de TVA depuse pentru două perioade fiscale consecutive, în cursul unui semestru calendaristic, prevăzute în secțiunea a 4-a, pct. 1 din OPANAF nr. 1436/28.09.2012 conform căreia:

„SECȚIUNEA a 4-a Dispoziții speciale privind înregistrarea în scopuri de TVA potrivit prevederilor art. 153 alin. (9¹) lit. d) din Codul fiscal

1. Persoanele impozabile cărora le-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA pentru neevidențierea, în deconturile de taxă depuse, a niciunei operațiuni realizate, în condițiile prevăzute de art. 153 alin. (9) lit. e) din Codul fiscal, depun cererea de înregistrare în maximum 180 de zile de la data anulării înregistrării în scopuri de TVA, potrivit art. 153 alin. (9¹) lit. d) din Codul fiscal”, prin adresa nr. 6262/14.06.2013, au solicitat reanalizarea înregistrării în scopuri de TVA, având în vedere că persoana impozabilă nu a depus o cerere de reînregistrare în scopuri de TVA în maximum 180 de zile de la data anulării înregistrării (01.08.2012), în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (9¹) lit. d) din Legea nr. 571/2003 din care cităm:

„art. 153 (9¹) Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (9) lit. a) - e), organele fiscale competente înregistrează persoanele impozabile în scopuri de TVA astfel:

[...]

d) la solicitarea persoanei impozabile, în situația prevăzută la alin. (9) lit. e), pe baza unei declarații pe propria răspundere din care să rezulte că va desfășura activități economice cel mai târziu în cursul lunii următoare celei în care a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Data înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile este data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA. În situația în care persoana impozabilă nu depune o cerere de înregistrare în scopuri de TVA în maximum 180 de zile de la data anulării, organele fiscale nu vor aproba eventuale cereri ulterioare de reînregistrare în scopuri de TVA.

Serviciul Registru Contribuabili, Declarații Fiscale Persoane Fizice **confirmă faptul că înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile X Ioan nu este validă**, drept pentru care **începând cu data de 30.09.2013**, contribuabilul a fost radiat din Registrul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în baza deciziei privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA nr. 248757/30.09.2013, potrivit prevederilor art. 153 alin. (9) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Se constată că codul de TVA ROX1, atribuit din eroare de organul fiscal deși nu au fost îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru Persoanele impozabile cărora le-a fost anulată din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA ca urmare a neevidențierii de

achizitii, respectiv livrări de bunuri în deconturile de TVA depuse pentru două perioade fiscale consecutive, **a fost valabil în perioada 14.01.2013- 30.09.2013.**

Referitor la faptul că decontul prin care s-a solicitat rambursarea TVA nu a fost depus la termenul legal de declarare, din analiza documentelor aflate la dosarul contestației se reține:

În cazul cererilor de rambursare formulate de persoane impozabile în sensul taxei pe valoarea adăugată, astfel cum sunt acestea definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 5 din Anexa 1 aprobată prin Ordinul nr. 263/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, prevede următoarele:

“5. Deconturile de TVA depuse la alte termene de declarare decât cele înscrise în vectorul fiscal nu se prelucrează și se restituie persoanelor impozabile.”

Mai mult, în conformitate cu prevederile art. 1, art. 6, art. 7, art. 10 și art. 12 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

”Art. 1. - (1) Prezentul cod reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de Codul fiscal.

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

Art. 7. - (1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

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

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

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

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.

Art. 10. - (1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.

Art. 12. - Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii”.

Prevederi similare există și la art. 2, art. 6, art. 7, art. 10 și art. 12 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016.

Prin Decizia nr. 604/2014 emisă de către Serviciul de Soluționare Contestații din

cadrul DGRFP Braşov se precizează:

- deşi decontul de TVA a fost depus la alt termen de declarare decât cel înscris în vectorul fiscal, organul fiscal a procedat la prelucrarea lui şi nu l-a restituit persoanei impozabile;

- şi în perioada anterioară, respectiv de la atribuirea codului de TVA ROX1 (14.01.2013) şi până la data depunerii decontului cu opţiune de rambursare, contribuabilul a depus deconturi lunare de TVA fără ca organul fiscal să-i semnaleze greşala de declarare;

- prin Decizia de impunere nr. X/14.06.2013 şi a Raportului de inspecţie fiscală nr. X/14.06.2013, suma de X lei reprezentând TVA solicitată prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013, înregistrat la A.F.P.X sub nr. X154312, a fost analizată pe fond şi a fost respinsă la rambursare pentru aspecte de fond privind achiziţiile pentru care s-a solicitat rambursarea taxei;

Având în vedere cele de mai sus, în conformitate cu art. 213 alin. (1) şi (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală conform căroră *”În soluţionarea contestaţiei organul competent verifică motivele de fapt şi de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestaţiei se face în raport cu susţinerile părţilor, cu dispoziţiile legale invocate de acestea şi cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluţionarea contestaţiei se face în limitele sesizării”*, respectiv *”Prin soluţionarea contestaţiei nu se poate crea o situaţie mai grea contestatorului în propria cale de atac”*, **organul de soluţionare contestaţii a procedat la soluţionarea pe fond a contestaţiei.**

Astfel, se reţine că chiar dacă s-au constatat erori de procedură, în sensul că dl X Ioan a solicitat eronat rambursarea sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în valoare de X lei în luna aprilie 2013, în condiţiile în care perioada fiscală era trimestrul calendaristic, **întrucât organul fiscal a procedat la prelucrarea decontului cu opţiune de rambursare şi nu l-a restituit persoanei impozabile pentru refacerea acestuia la trimestru şi având în vedere că organele de inspecţie fiscală au analizat pe fond cererea de rambursare a soldului sumei negative a TVA, înregistrată la A.F.P. X sub nr. X154312 care are înscris codul de TVA alocat eronat ROX1**, în speţă sunt aplicabile prevederile art. 213 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„art. 213 Soluţionarea contestaţiei

(3) Prin soluţionarea contestaţiei nu se poate crea o situaţie mai grea contestatorului în propria cale de atac.”

În consecinţă organul de soluţionare contestaţii a analizat pe fond contestaţia formulată de către d-l X Ioan cu privire la TVA în valoare de X lei respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr. F- X/14.06.2013 şi a emis Decizia nr. 604/2014, prin care s-a dispus desfiinţarea Deciziei de impunere nr. X/14.06.2013 şi a Raportului de inspecţie fiscală nr. X/14.06.2013 cu privire la suma totală de X lei reprezentând TVA respinsă la rambursare şi efectuarea unei noi verificări, care va viza strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect pentru care s-a emis decizia nr. X/2014, în vederea verificării dacă achiziţiile de bunuri şi servicii sunt legate de activitatea economică desfăşurată de contribuabil, în scopul realizării de operaţiuni taxabile, dacă serviciile au fost prestate efectiv de SC C SRL, SC UC SRL şi SC TTI SRL şi dacă sunt îndeplinite condiţiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA în sumă de X lei prevăzute la art. 145-147 din Codul Fiscal cu modificările şi completările ulterioare.

Ca urmare a reverificării, a fost încheiat Raportul de inspecţie fiscală nr. X/ 13.05.2014 şi s-a emis Decizia de impunere nr. X/13.05.2014 care face obiectul prezentei analize, prin care organele de inspecţie fiscală au respins la rambursare suma

de X lei, considerând că această sumă a fost solicitată eronat de persoana impozabila **X loan**, deoarece reînregistrarea fiscală în scopuri de TVA, nu era validă, iar codul de înregistrare fiscală ROX1 înscris în decontul cu opțiune de rambursare al lunii aprilie 2013 a fost atribuit în mod eronat de organul fiscal. În cele două documente mai sus precizate, întocmite ca urmare a refacerii inspecției nu se face nicio referire la achizițiile de bunuri și servicii de la SC C SRL, SC UC SRL și SC TTI SRL respectiv nu se precizează dacă acestea sunt legate de activitatea economică desfășurată de contribuabil, dacă au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, dacă serviciile au fost prestate efectiv și dacă sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA în sumă de X lei prevăzute la art. 145-147 din Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Totuși, având în vedere că în urma inspecției, organele de control au întocmit și procesul verbal nr. X/13.05.2014, prin care au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea Penală nr. X/13.05.2013, în care au fost consemnate fapte care ar putea întruni elementele constitutive ale unor infracțiuni, fapte prevăzute și pedepsite de art. 8 și art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, având în vedere că persoana impozabilă **X loan** a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA în sumă totală de X lei aferentă unor servicii facturate de furnizori **SC C SRL și SC UC SRL**, susceptibile a fi nereale, soluționarea contestației depusă de contribuabil împotriva Deciziei de impunere nr. X/13.05.2014, a fost suspendată până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, prin Decizia nr. X/17.12.2014 emisă de DGRFP Brașov.

Deoarece prin soluția pronunțată pe latura penală de către Ministerul Public Parchetul de pe lângă Tribunalul X, respectiv prin Ordonanța Prim procurorului din 16.05.2016 (rămasă definitivă întrucât împotriva ei nu s-a formulat plângere la Tribunalul X) și Ordonanța Procurorului din 23.03.2016, date în dosarul X/P/2013 s-a dispus „clasarea cauzei având ca obiect infracțiunea prevăzută și pedepsită de art. 9 lit. a din Legea nr. 241/2005/R, faptă reținută în sarcina suspectului X loan,și clasarea cauzei având ca obiect infracțiunile prevăzute și pedepsite de art. 8 și art. 9 lit. c din Legea nr. 241/2005/R” **contribuabilul a transmis în data de 30.08.2016 solicitarea înregistrată la DGRFP Brașov cu nr. 25431, urmare căreia a fost reluată soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere X/13.05.2014, pentru suma de X lei.**

Drept urmare, organul de soluționare a solicitat prin adresa nr. 25431/2016, organului fiscal emitent al Deciziei de impunere X/13.05.2014, contestată, punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția dată de organele de cercetare penală prin Ordonanța de clasare din 16.05.2016 în dosarul X/P/2013.

În răspunsul formulat, înregistrat la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 156/2017, organele de inspecție fac referire la aceleași aspecte prezentate și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, respectiv la faptul că TVA a fost solicitată eronat la rambursare prin decontul de taxă întocmit pentru luna aprilie 2013 în baza unui cod de TVA care a fost atribuit eronat.

În drept, conform prevederilor art. 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 216 Soluții asupra contestației

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

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

Totodată, conform art. 210 alin. (2) din același act normativ:
"art 210 alin. (2) Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac".

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, considerentele organului de soluționare din cuprinsul deciziei sunt definitive și obligatorii pentru organele fiscale desemnate să refacă inspecția fiscală și să încheie o nouă decizie de impunere, acestea fiind ținute de precizările organului de soluționare a contestației cu privire la speța fiscală analizată și de documentația transmisă spre reanalizare.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. X/13.05.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere X/13.05.2014, organul de soluționare reține că refacerea inspecției fiscale nu a fost efectuată cu respectarea prevederilor art. 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, respectiv organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere considerentele Deciziei de soluționare a contestației nr. 604/2014, în fapt nefiind analizat dacă achizițiile de bunuri și servicii sunt legate de activitatea economică desfășurată de contribuabil, dacă sunt aferente realizării de operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere, dacă serviciile au fost prestate efectiv de SC C SRL, SC UC SRL și SC TTI SRL și dacă sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA în sumă de X lei prevăzute la art. 145-147 din Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere faptul că organele fiscale nu au respectat considerentele Deciziei nr. 604/2014 și nu au procedat la analiza temeinică a cauzei conform precizărilor organului de soluționare a contestației **se va desființa Decizia de impunere nr. X/13.05.2014 pentru TVA în sumă de X lei**, urmând ca organele fiscale să procedeze la reverificare conform considerentelor din decizia de soluționare în temeiul prevederilor art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 279 Soluții asupra contestației

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

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

În speță sunt incidente și prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

"11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. *Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.*“

Prin urmare, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X va proceda la reanalizarea achizițiilor de bunuri și servicii de la SC C SRL, SC UC SRL și SC TTI SRL, urmărind dacă acestea sunt legate de activitatea economică desfășurată de contribuabil, dacă au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile (și ținând cont de faptul că petenta a realizat și operațiuni scutite fără drept de deducere), dacă sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA în sumă de X lei prevăzute la art. 145-147 din Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și dacă documentele prezentate îndeplinesc condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerate documente justificative, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cu precizările organelor de cercetare penală și cu reținerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (1) lit. c) și d), art. 207 alin. (1), din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 272 alin. (2) lit. a), art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

D E C I D E:

Desființarea Deciziei de impunere pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare la persoane fizice nr. X/13.05.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/13.05.2014, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de X lei, urmând ca organul fiscal să procedeze la reanalizarea cererii de rambursare, ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile societății și reținerile din prezenta decizie.

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