

DECIZIA nr.2865

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de A.J.F.P. prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P., cu privire la contestatia formulata de Societatea X .

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si priveste obligatiile fiscale reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat in data de .. prin remiterea acestuia contribuabilului sub semnatura conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa in data de..., inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice, conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I. Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P., Societatea X, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si solicita anularea actului administrativ fiscal contestat cu privire la obligatiile fiscale stabilite prin acest act, pe care le considera nelagal stabilite si nedatorate bugetului de stat.

Societatea contestatara arata ca inspectia fiscala a fost initiata urmare solicitarii rambursarii TVA prin decontul depus pentru luna iunie 2018.

Se arata ca in luna martie 2018, Societatea X avand cod fiscal RO, a achizitionat de la Y in baza Contractului de vanzare-cumparare si facturii un imobil compus din teren intravilan, edificat cu constructie, cu destinatie de birouri.

Societatea contestatara sustine ca in mod nelegal s-a retinut ca imobilul in cauza nu este utilizat de Societatea X, in activitatea sa economica in vederea realizarii de operatiuni taxabile, fiind folosit de catre o alta persoana(Sucursala avand CUI), fapt care impune pentru X efectuarea ajustarii taxei pe valoarea adaugata dedusa pentru acest bun de capital.Considera ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au stabilit TVA suplimentara , apreciind in mod gresit atat asupra regimului de administrare a bunului generator de obligatii fiscale cat si asupra identitatii si regimului juridic al contribuabilului in relatia cu Sucursala acestuia.

Societatea contestatara prezinta aspecte care tin de inregistrarea in scopuri de TVA a persoanei impozabile nestabilita in Romania care devine stabilita in Romania printr-un sediu fix , inclusiv o sucursala, si anume eroarea fata de atribuirea unui alt cod de

identificare fiscala Sucursalei infiintata in Romania a generat o alta eroare care a condus la emiterea Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala, contestate.

Societatea contestatara arata ca persoana juridica nerezidenta a fost inregistrata in scopuri de TVA in Romania prin reprezentant fiscal, conform art.307 alin.(7) din Codul fiscal primind CIF.Ulterior, aceeasi persoana juridica nerezidenta X infiinteaza in Romania o sucursala , avand cod unic de inregistrare atribuit de Registrul Comertului; aceasta sucursala este inregistrata in scopuri de TVA si primeste CUI.

Societatea contestatara considera ca situatia creata nu poate fi reparata decat prin anulara celui de-al doilea cod si atribuirea primului cod sucursalei si sustine ca atat ONRC cat si A.J.F.P. in mod nelegal au desconsiderat prevederile pct.88 alin.(8) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.Prin raspunsurile emise de catre ANAF ,la adresele repetate prin care s-a incercat rezolvarea acestei situatii ce a generat emiterea a doua coduri pentru aceeasi entitate, se face o confuzie intre procedura de solicitare a codului de inregistrare in scopuri de TVA in mod direct sau prin reprezentant fiscal; sustine ca potrivit prevederilor OPANAF nr.3725/2017 pentru aprobarea formularelor de inregistrare fiscala a contribuabililor si a tipurilor de obligatii fiscale ce formeaza vectorul fiscal, unde se mentioneaza faptul ca pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania care, potrivit titlului VII "Taxa pe valoarea adaugata" in Codul fiscal , au dreptul sa se inregistreze direct in Romania , organul fiscal competent este Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti iar in cazul de fata atribuirea codului fiscal s-a efectuat prin reprezentant fiscal.

Societatea contestatara arata ca anterior efectuarii achizitiei de la Y a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA in Romania, in conformitate cu prevederile art.316 alin.(4) lit.c) , avand in vedere ca achizitiile de bunuri realizate , din punct de vedere al TVA se incadreaza in operatiunile prevazute la art.292 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, fiind o operatiune taxabila prin optiune.

Astfel, sustine ca in conformitate cu prevederile art.307 alin.(7) din Codul fiscal a solicitat prin reprezentantul fiscal, inregistrarea in scopuri de TVA in Romania iar incepand cu data de... a fost inregistrata in scopuri de TVA in Romania primind codul...

Pentru achizitia bunului imobil Societatea X a dedus TVA, aplicand masurile de simplificare (taxare inversa).

In perioada aprilie 2018-iunie 2018 , Societatea X a dedus TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate amenajarii bunului imobil in cauza.Sustine ca, conditiile de exercitare a dreptului de deducere prevazut de art.299 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal au fost indeplinite, aceasta detinand o factura si mai mult a facut dovada platii. Aceste operatiuni au fost evidentiata in decontul de TVA rezultand TVA de recuperat, pentru care s-a solicitat rambursarea TVA.

Ulterior, aceeasi persoana juridica nerezidenta, infiinteaza in Romania o sucursala- avand CUI , acesta fiind inregistrata in scopuri de TVA.

Potrivit art.43 alin.(1) din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, sucursala nu are aptitudinea de a avea drepturi si obligatii proprii deoarece nu detine capacitate civila de folosinta si niciun patrimoniu propriu, drepturile si obligatiile atribuite sucursalei sunt de fapt ale societatii-mama, orice drept si orice obligatie se poate naste doar in patrimoniul societatii mama si doar in cazul existentei unui mandat acordat de societatea mama pentru incheierea actului.

Societatea contestatara sustine ca desfasurarea activitatii de inchiriere imobil se realizeaza din sucursala, in baza mandatului societatii mama pentru incheierea contractelor de inchiriere(pe care-l anexeaza) de unde rezulta in mod clar limitele si drepturile acordate in baza acestuia.Sustine ca imobilul in cauza este utilizat de, societatea mama , in activitatea sa economica in vederea realizarii de operatiuni taxabile ,

fiind utilizata ca si mandatar persoana impozabila -sucursala , motiv pentru care nu trebuia sa ajusteze TVA dedusa pentru acest bun de capital .

Sustine ca in mod nelegal organele de inspectie fiscala au ajustat TVA deductibila Pentru motivele mai sus expuse si prevederile legale enuntate, societatea contestatara solicita admiterea contestatiei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., au stabilit in sarcina Societatii X, obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA.

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, cu privire la TVA, contestata de societate, rezulta:

Societatea X , avand CIF a achizitionat de la Y, in baza Contractului de vanzare-cumparare autentificat notarial si a facturii, un bun imobil compus din teren intravilan, edificat cu constructie, cu destinatie de birouri.

Pentru achizitia bunului imobil societatea a dedus TVA , cu aplicarea masurilor de simplificare(taxare inversa).

In perioada aprilie 2018-iunie 2018, X, CIF, a dedus TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate amenajarii bunului imobil in cauza.

Din evidentele contabile ale societatii, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta a receptionat imobilul in luna mai 2018, la valoarea totala de.. si taxa pe valoarea adaugata dedusa aferenta acestuia fiind de... lei.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal al X , informatii cu privire la contractele incheiate de societate pentru inchirierea imobilului iar prin Nota explicativa, reprezentantul legal al societatii a prezentat contractele de inchiriere incheiate cu diverse persoane juridice; acest lucru a fost constatat si de organele de inspectie fiscala cu ocazia deplasarii la locatia unde se afla imobilul.

Din analiza acestor contracte rezulta ca persoana juridica care inchiriaza imobilul este in fapt Sucursala , CUI , o alta persoana impozabila decat Societatea X, care este proprietara imobilului.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca imobilul in cauza nu este utilizat in fapt de X in vederea realizarii de operatiuni taxabile ci de catre o alta persoana impozabila Sucursala, fapt care impune la X, efectuarea ajustarii taxei pe valoarea adaugata dedusa pentru acest bun de capital.

Astfel, in timpul inspectiei fiscale s-a efectuat ajustarea TVA dedusa aferenta bunului imobil , pentru anul 2018 .

Totodata s-a constatat ca societatea pe perioada verificata , a dedus TVA pentru achizitii de diverse bunuri si servicii, altele decat bunurile de capital, aferente bunului imobil, care nu a fost utilizat in activitatea economica a X, in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

Organele de inspectie fiscala au efectuat ajustarea TVA , in sensul anularii dreptului de deducere pentru bunurile si serviciile neutilizate de societate in operatiuni taxabile .

Pe perioada verificata , organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii contestatara, (TVA suplimentara).

III. Luand în considerare constatarile organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada de impunere, se retin urmatoarele:

Societatea X prin reprezentant fiscal, are ca obiect principal de activitate " Inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate" Cod CAEN 6820.

Perioada verificata:14.03.2018-30.06.2018;

Verificarea finalizata cu Raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a intocmit Decizia de impunere s-a efectuat in vederea solutionarii, cu control anticipat, a Decontului de TVA cu optiune de rambursare.

Cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat in favoarea statului TVA aferenta achizitiei unui bun imobil precum si achizitiei de bunuri si servicii destinate amenajarii acestuia, dedusa de Societatea X , pe perioada martie 2018-iunie 2018, in conditiile s-a constatat ca bunul imobil in cauza, incepand cu luna iulie 2018 a fost inchiriat unor persoane juridice conform Contractelor de inchiriere incheiate de Societatea X in calitate de proprietar, prin imputernicit Sucursala careia i s-a atribuit in mod eronat CUI si nu s-a avut in vedere ca sucursala nu reprezinta o entitate juridica distincta de societatea din care face parte si care este stabilita in alt stat membru.**

In fapt, persoana juridica nerezidenta X a fost inregistrata in scopuri de TVA in Romania prin reprezentant fiscal conform art.307 alin.(7) din Codul fiscal privind CIF.

In luna martie 2018, Societatea X, a achizitionat de la Y, in baza Contractului de vanzare-cumparare autentificat notarial si a facturii, un bun imobil compus din teren intravilan, edificat cu constructie, cu destinatie de birouri, pentru care a dedus TVA, aplicand masurile de simplificare(taxare inversa).

Din evidentele contabile, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a receptionat imobilul in luna mai 2018, la valoarea totala de.. si a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de....

Din informatiile prezentate de reprezentantul societatii , urmare solicitarii organelor de inspectie fiscala a rezultat ca imobilul a fost inchiriat catre terti, fiind prezentate contracte de inchiriere in acest sens.

Din analiza acestor contracte, organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana juridica care inchiriaza imobilul este in fapt Sucursala, o alta persoana impozabila, CUI., decat Societatea X, care este proprietara imobilului.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca imobilul in cauza nu este utilizat in fapt de X CIF in vederea realizarii de operatiuni taxabile ci de catre o alta persoana impozabila -Sucursala, CUI .., motiv pentru care au procedat la ajustarea pe anul 2018 a taxei pe valoarea adaugata dedusa de Societatea X, pentru bunul imobil care ulterior a facut obiectul inchirierii.

Totodata s-a constatat ca societatea pe perioada verificata , a dedus TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii, altele decat bunurile de capital, destinate amenajarii bunului imobil, care nu a fost utilizat in activitatea economica a X, in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

Organele de inspectie fiscala au efectuat si ajustarea TVA in sensul anularii dreptului de deducere pentru bunurile si serviciile neutilizate de societate in operatiuni

taxabile .

În conformitate cu prevederile art.305 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au ajustat în favoarea statului TVA dedusă de societate , aferentă bunului imobil și bunurilor și serviciilor achiziționate.

În contestația formulată societatea contestată susține că în mod nelegal s-a reținut că imobilul în cauză nu este utilizat de Societatea X, în activitatea sa economică în vederea realizării de operațiuni taxabile, fiind folosit de către o altă persoană-Sucursala care i s-a atribuit un alt cod de TVA. Societatea contestată prezintă aspecte care țin de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nestabilă în România care devine stabilă în România printr-un sediu fix , inclusiv o sucursală, și anume eroarea față de atribuirea unui alt cod de identificare fiscală sucursalei înființată în România; invocă în susținere dispozițiile pct.88 alin.(8) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

De asemenea , societatea contestată invocă dispozițiile art.43 alin.(1) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, potrivit căreia sucursala nu are aptitudinea de a avea drepturi și obligații proprii deoarece nu deține capacitate civilă de folosință și niciun patrimoniu propriu, drepturile și obligațiile atribuite sucursalei sunt de fapt ale societății-mamă, orice drept și orice obligație se poate naște doar în patrimoniul societății-mamă și doar în cazul existenței unui mandat acordat de societatea-mamă pentru încheierea actului.

Societatea contestată susține că desfășurarea activității de închiriere imobil se realizează din sucursală, în baza mandatului societății-mamă pentru încheierea contractelor de închiriere(pe care-l anexează) de unde rezultă în mod clar limitele și drepturile acordate în baza acestuia.Susține că imobilul în cauză este utilizat de X-societatea-mamă , având CIF, în activitatea sa economică în vederea realizării de operațiuni taxabile , fiind utilizată ca și mandatar persoană impozabilă -Sucursală având CUI , motiv pentru care nu avea obligația de a ajusta TVA dedusă pentru acest bun de capital; consideră că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au ajustat TVA deductibilă în favoarea statului.

În drept, potrivit art.266, art.268, art.269 și art.271 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

-art.266

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

21. persoana impozabilă are înțelesul art. 269 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, institutia publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;[...]

(2) În înțelesul prezentului titlu:

a) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în România este considerată a fi stabilă în România;

b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilă în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;"

-art.268

"(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele

care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, 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. 275 și 278;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2)."

-art.269

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

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

Din prevederile legale enunțate se reține că o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România respectiv dacă dispune de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua livrări de bunuri sau prestări de servicii.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii cu plată, locul livrării bunurilor sau prestării serviciilor este considerat a fi în România, livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte dintr-o activitate economică.

Din punct de vedere al TVA este considerată persoană impozabilă, potrivit art.269 alin.(1) din Codul fiscal, orice persoană care desfășoară de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natură celor prevăzute la alin.(2) oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. La alin.(2) al aceluiași articol se precizează că activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora.

Prin urmare se reține că una din condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca o anumită operațiune să fie impozabilă în sensul TVA este că respectiva operațiune să fie realizată de o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA.

În speță, se reține că, persoana juridică nerezidentă X a fost înregistrată în scopuri de TVA în România prin reprezentant fiscal conform art.307 alin.(7) din Codul fiscal primind CIF.

Ulterior înregistrării în scopuri de TVA, Societatea X, CIF, a achiziționat de la Y, în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat notarial și a facturii, un bun imobil compus din teren intravilan, edificat cu construcție, cu destinație de birouri pentru care a dedus TVA, aplicând măsurile de simplificare (taxare inversă).

Se reține că în perioada aprilie 2018-iunie 2018, societatea X a efectuat achiziții de

bunuri si servicii destinate amenajarii bunului imobil in cauza, pentru care in baza facturilor emise de diversi furnizori si-a exercitat dreptul de deducere a TVA, in conformitate cu prevederile art.297 si art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Operatiunile in cauza au fost declarate in deconturi de TVA de catre X CIF.

Prin Decontul de TVA din luna iunie 2018 , X, CIF, a solicitat la rambursare TVA.

Totodata ,se retine ca in luna iunie 2018, aceeasi persoana juridica nerezidenta infiinteaza in Romania o sucursala- careia i se atribuie codul unic de inregistrare ; din data de.., sucursala este inregistrata in scopuri de TVA.

Potrivit art.43 din Legea nr.31/1990 privind societatile, republicata:

(1) Sucursalele sunt dezmembraminte fara personalitate juridica ale societatilor si se înregistreaza, înainte de începerea activitatii lor, în registrul comertului din judetul în care vor functiona."

iar la art.44 din acelasi act normativ se prevede:

"Societatile straine pot înfiinta în România, cu respectarea legii române, filiale, precum si sucursale, agentii, reprezentante sau alte sedii secundare, daca acest drept le este recunoscut de legea statutului lor organic."

Din prevederile legale enuntate se retine ca societatile straine pot infiinta in Romania , cu respectarea legii romane, sucursale, daca acest drept este recunoscut de legea statutului lor organic.

Totodata se retine ca ,sucursalele sunt definite de lege, ca reprezentand dezmembraminte fata personalitate juridica a societatilor si se inregistreaza , inainte de inceperea activitatii lor, la registrul comertului.

In ceea ce priveste situatia dedusa analizei consideram relevanta si jurisprudenta europeana in materie , respectiv cazul Curtii de Justitie a Uniunii Europene C-210/04 FCE Bank.

Astfel, potrivit considerentului 37 din Cazul C-210/04 FCE Bank "in calitate de sucursala , FCE IT nu detinea capital propriu.In consecinta, riscul care decurgea din activitatea economica era asumat de Banca FCE (societatea mama).Tot ca o consecinta , FCE IT era dependenta de societatea mama si impreuna constituiau o persoana impozabila unica."

Conform considerentul 51 din aceeasi cauza "[...]sucursala unei companii nerezidente nu este independenta si, prin urmare, nu exista o relatie juridica intre sucursala si societatea mama.Acestea trebuie considerate ca fiind una si aceeasi persoana impozabila in sensul art.4 (1) din Directiva a 6-a 77/388(echivalentul art.9 din Directiva 2006/112/CE , transpusa la art.269 alin.(1) din Codul fiscal).Prin urmare , FCE IT este o parte din FCE BANK."

Potrivit hotararii in cazul C-210/04 FCE BANK, un sediu fix care nu reprezinta o entitate juridica distincta de societatea din care face parte , stabilit in alt stat membru si catre care societatea mama presteaza servicii , nu trebuie tratat ca o persoana impozabila separata ca urmare a alocarii de catre aceasta a costurilor legate de serviciile respective.

Desi cauza C-210/04 FCE Bank se refera la alocari de costuri intre compania mama si sucursala ei, rationamentul care rezulta din aceasta cauza este acela ca societatea mama si sucursala sa reprezinta una si aceeasi persoana juridica respectiv una si aceeasi persoana impozabila.

Mentionam ca, intr-o speta similara, Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP s-a pronuntat in acest sens.

In aceeasi adresa emisa, Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari

vamale din cadrul MFP , precizeaza ca :

"Avand in vedere ca sucursala nu este o persoana juridica , ci o structura organica, componenta a societatii fondatoare , potrivit doctrinei, o sucursala are urmatoarele trasaturi:

-este un dezmembramant fara personalitate juridica al unei societati comerciale, fiind integrata organic societatii fondatoare;

-dependenta economica si juridica fata de societatea fondatoare;

-exercita o functie de mandat , cu sau fara reprezentare, in limitele imputernicirilor primite , in raporturile cu terti. "

Prin urmare, potrivit prevederilor legale enuntate si jurisprudentei europene invocate mai sus se retine ca Sucursala reprezinta una si aceeaasi persoana juridica respectiv una si aceeaasi persoana impozabila in sensul TVA.

Se retine ca, organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.305 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal au ajustat in favoarea statului TVA, dedusa de X ,CIF, aferenta achizitiei imobilului precum si achizitiilor de bunuri si servicii destinate amenajarii acestuia pe motiv ca ulterior imobilul in cauza a fost utilizat in vederea realizarii de operatiuni taxabile de alta persoana impozabila - Sucursala, CUI.

Se retine ca in vederea justificarii utilizarii imobilului in scopul realizarii de operatiuni taxabile, in timpul controlului, societatea a prezentat Contractele de inchiriere incheiate cu persoane juridice.

La dosarul cauzei se afla contractele de inchiriere, incheiate intre Societatea X in calitate de proprietar, imputernicit Sucursala, conform imputernicirii generale de administrare anexata prezentului contract , prin reprezentand sucursala pe de o parte si persoanele juridice , in calitate de locatari.

Obiectul contractelor de inchiriere mai sus enumerate consta in folosirea unei suprafete din imobilul proprietatea Societatii X, conform anexelor.

La dosarul cauzei se afla si Imputernicirea generala de administrare prin care persoana juridica de nationalitate belgiana, imputerniceste prin prezenta sucursala, reprezentata de dl. pentru a incheia acte juridice in numele persoanei juridice nerezidente , va incheia contracte de vanzare, contracte de inchiriere, schimb sau asociere cu alte persoane fizice sau juridice , din tara sau din strainatate , cu respectarea legilor in vigoare privind bunurile mobile sau imobile si va putea cumpara in numele X orice fel de asemenea bunuri , primind sau platind pretul , semnand actele in forma autentica , factura sau chitanta.

Prezenta imputernicire este valabila pana la revocarea sa expresa iar in baza ei Sucursala va face tot ceea ce va crede de cuviinta pentru apararea intereselor X."

Din contractul de vanzare cumparare autentificat notarial rezulta ca imobilul care face obiectul contractelor de inchiriere mai sus enumerate a fost achizitionat de Societatea X cu sediul in Belgia , prin reprezentant fiscal.

Prin urmare, se retine ca imobilul pentru care Societatea X prin reprezentant fiscal, CIF, a solicitat rambursarea TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii destinate amenajarii acestuia si care ulterior face obiectul contractelor de inchiriere incheiate intre diverse persoane fizice si juridice si pentru care organele de inspectie fiscala au ajustat TVA dedusa in favoarea statului , este in proprietatea Societatii X cu sediul in Belgia si care a infiintat in Romania o sucursala, caruia i-a fost atribuit in mod eronat codul unic de inregistrare in loc de CIF initial.

La pct.88 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , se prevede in mod clar ca:

" (7) *Persoana impozabila nestabilita în România se va înregistra la*

autoritatea fiscala competenta dupa cum urmeaza:

a) fie direct, fie prin desemnarea unui reprezentant fiscal, daca persoana este stabilita în Uniunea Europeana. În cazul înregistrării directe, aceasta persoana trebuie sa declare adresa din România la care pot fi examinate toate evidentele si documentele ce trebuie pastrate în conformitate cu prevederile normelor metodologice de aplicare a titlului VII din Codul fiscal;[...]

(8) În situatia în care, ulterior înregistrării directe în scopuri de taxa conform alin. (7) lit. a), persoana impozabila nestabilita în România devine stabilita în România printr-un sediu fix, inclusiv o sucursala, organele fiscale competente nu atribuie un alt cod de înregistrare în scopuri de taxa, fiind pastrat codul de înregistrare în scopuri de taxa acordat initial."

Din prevederile legale enuntate se retine ca in situatia in care ulterior inregistrării directe in scopuri de taxa conform alin.(7) lit.a) , persoana impozabila nestabilita in Romania devine stabilita in Romania printr-un sediu fix , inclusiv o sucursala , organele fiscale competente nu atribuie un alt cod de inregistrare in scopuri de taxa.

Directia Generala Proceduri pentru Administrarea Veniturilor prin adresa emisa intr-o cauza similara(societate nerezidenta inregistrata in scopuri de TVA direct in Romania, care urmeaza sa infiinteze o sucursala pe teritoriul Romaniei) precizeaza ca :

"Potrivit pct.88 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a titlului VII din Codul fiscal , in situatia in care, ulterior inregistrării directe in scopuri de taxa, persoana impozabila nestabilita in Romania devine stabilita in Romania printr-un sediu fix , inclusiv o sucursala , organele fiscale competente nu atribuie un alt cod de inregistrare in scopuri de taxa, fiind pastrat codul de inregistrare in scopuri de taxa acordat initial.

In aceste conditii precizam ca persoana juridica nerezidenta trebuie sa prezinte la oficiul registrului comertului de la sediul sucursalei, pe langa documentatia prevazuta la art.24 alin.(3) din Legea nr.26/1990 privind registrul comertului , certificatul de inregistrare in scopuri de TVA emis de organul fiscal la inregistrarea directa in scopuri de TVA astfel incat pe baza codului de inregistrare in scopuri de TVA inscris in acest certificat , sa fie atribuit codul unic de inregistrare."

Insa, in speta, dupa cum s-a aratat si mai sus, in martie 2018, persoana juridica nerezidenta a fost inregistrata in scopuri de TVA in Romania prin reprezentant fiscal conform art.307 alin.(7) din Codul fiscal, primind CIF. In iunie 2018, aceeasi persoana juridica nerezidenta infiinteaza in Romania o sucursala- pentru care i s-a atribuit in mod eronat CUI, in conditiile in care din prevederile legale enuntate rezulta in mod clar ca in situatia in care, ulterior inregistrării directe in scopuri de taxa, persoana impozabila nestabilita in Romania devine stabilita in Romania printr-un sediu fix , inclusiv o sucursala, organele fiscale competente nu atribuie un alt cod de inregistrare in scopuri de taxa, fiind pastrat codul de inregistrare in scopuri de taxa acordat initial, persoana juridica nerezidenta avand obligatia de a prezenta certificatul de inregistrare in scopuri de TVA emis de organul fiscal la inregistrarea directa in scopuri de TVA.

In contestatia formulata societatea contestatara arata ca din eroare i s-au atribuit doua coduri de inregistrare fiscale si considera ca situatia creata, nu poate fi reparata decat prin anulara celui de-al doilea cod si atribuirea primului cod sucursalei asa cum se prevede la pct.88 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a titlului VII din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, prin adresa inregistrata la A.J.F.P., reprezentantul fiscal al X in conformitate cu prevederile art.303 alin.(8) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal respectiv art.127 alin.(3) din Legea nr.207/2015

privind Codul de procedura fiscala, a solicitat renuntarea la cererea de rambursare respectiv suspendarea inspectiei fiscale inceputa in vederea clarificarii situatiei create cu privire la atribuirea a doua coduri fiscale aceleiasi entitati, in prima faza prin reprezentat fiscal iar ulterior ca sucursala a entitatii din Belgia.

In Raportul de inspectie fiscala, Capitolul VI "Discutia finala cu contribuabilul/platitorul" pct.2 se precizeaza ca :

"In cadrul discutiei finale desfasurate, au fost prezentate constatările fiscale privind TVA si consecintele lor fiscale, reprezentantul legal al X mentionand ca va formula punct de vedere fata de aceste constatari. Ulterior discutiei finale reprezentantul contribuabilului a depus adresa, prin care solicita renuntarea la rambursarea TVA invocand prevederile art.303 alin.(8) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare " .

Referitor la cererea de renuntare/suspendare a inspectiei fiscala, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei mentioneaza ca , avand in vedere prevederile pct.46(3) din Ordinul ANAF nr.3699/2015 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare si pentru aprobarea modelului si continutului unor formulare, cu modificarile si completarile ulterioare, inspectia fiscala s-a finalizat ca o inspectie fiscala partiala privind TVA.

Mentionam ca in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala nu fac nicio referire la dispozitiile art.43 din Legea nr.31/1990, privind societatile, republicata, invocat de societatea contestata.

In aceste conditii, organul de solutionare a contestatiei prin adresa transmisa prin e-mail , a solicitat organului de inspectie fiscala sa precizeze daca Societatea X a optat pentru taxarea operatiunilor de inchiriere prevazute la art.292 alin(2) lit.e) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in conformitate cu prevederile art.292 alin.(3) din acelasi act normativ precum si prevederile pct.57 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.292 alin.(3) din Cod, in conditii in care in actul de control incheiat nu se precizeaza acest lucru.

De asemenea, s-a solicitat un punct de vedere in raport de prevederile art.43 din Legea nr.31/1990 privind societatile, republicata, care defineste sucursalele drept dezmembramente fara personalitate juridica ale societatilor comerciale precum si jurisprudenta europeana in materie respectiv hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene emisa in cauza C-210/04 FCE Bank precum si faptul ca din Contractele de inchiriere anexate in copie la dosarul cauzei rezulta ca acestea au fost incheiate intre X in calitate de proprietar , prin -Sucursala, conform imputernicirii generale de administrare si persoanele juridice in cauza.

Mentionam ca in conformitate cu prevederile art.11 alin.(11) din Legea nr.227/2015 privind codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"În domeniul taxei pe valoarea adaugata si al accizelor, autoritatile fiscale si alte autoritati nationale trebuie sa tina cont de jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene."

Prin raspunsul formulat, transmis pe e-mail, organul fiscal emitent precizeaza ca, asa cum s-a prezentat in Raportul de inspectie fiscala, persoana impozabila in scopuri de TVA, X, RO., a efectuat in luna martie 2018 achizitia unui bun imobil, exercitandu-si dreptul de deducere pentru TVA aferenta bunului imobil. Ulterior, incepand cu luna iulie 2018, imobilul a fost utilizat de alta persoana impozabila in scopuri de TVA - - Sucursala, cu un alt cod de TVA . Notificarea privind taxarea operatiunilor de inchiriere a fost depusa de X RO in luna august 2018, avand un caracter strict formal, neproducand niciun efect, intrucat la acea data imobilul era deja utilizat de Sucursala, cu un alt cod de TVA.

Referitor la art. 43 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, invocat de

petenta in contestatia formulata, precum si hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene emisa in cauza C-210/04 FCE Bank, organul de inspectie fiscala precizeaza ca inspectia fiscala nu s-a desfasurat la - Sucursala ci la X persoana juridica nerezidenta, impozabila din punct de vedere al TVA. Drept urmare, prevederile legale invocate nu sunt aplicabile in speta.

Prin raspunsul formulat organul de inspectie fiscala nu a luat in considerare dispozitiile art. 43 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale si nici jurisprudenta europeana la care a facut referire organul de solutionare a contestatiei prin adresa transmisa pe e-mail si anume ca sucursala unei companii nerezidente nu este independenta si prin urmare nu exista o relatie juridica intre sucursala si societatea mama;

Din prevederile legale mai sus enuntate, jurisprudenta europeana precum si documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca Societatea X si Sucursala reprezinta una si aceeasi persoana juridica respectiv una si aceeasi persoana impozabila in sensul TVA.

Faptul ca in speta s-au atribuit, in mod eronat, doua coduri de inregistrare fiscale persoanei juridice nerezidente X unul la data inregistrarii in scopuri de TVA prin reprezentat fiscal si altul la data infiintarii in Romania a unei sucursale, fiind incalcate dispozitiile pct.88 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a titlului VII din Codul fiscal, nu poate afecta dreptul de deducere a TVA al persoanei impozabile. Dupa cum sustine si societatea contestatara aceasta eroare trebuie reparata prin anularea celui de-al doilea cod de inregistrare atribuit sucursalei, cu mentinerea codului de inregistrare atribuit initial reprezentantului fiscal.

In conformitate cu prevederile pct 67 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind codul fiscal, dat in aplicarea art.297 din Cod:

"(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitata sau datorata pentru bunurile/serviciile achizitionate destinate utilizarii în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevazut la art. 297 din Codul fiscal face parte integranta din mecanismul TVA si, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxei aplicate operatiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând conditiile de fond, astfel cum rezulta din jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat sa fie o persoana impozabila în sensul titlului VII din Codul fiscal si, pe de alta parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept sa fie utilizate în aval de persoana impozabila în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii sa fie furnizate de o alta persoana impozabila.

(2) Potrivit jurisprudentei constante a Curtii de Justitie a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în masura sa refuze acordarea dreptului de deducere daca se stabileste, în raport cu elemente obiective, ca acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv."

Mentionam ca prin actul administrativ fiscal contestat organele de inspectie fiscala nu au analizat dreptul de deducere al taxei in raport de prevederile art.297, art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal si de asemenea nu au analizat daca operatiunile in cauza sunt taxabile in Romania in conditiile in care obiectul principal de activitate al Societatii X il reprezinta " Inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau

inchiriate" Cod CAEN 6820 iar in conformitate cu prevederile art.292 alin.(2) lit.e) din acelasi act normativ sunt operatiuni scutite de taxa, acestea devenind taxabile prin optiune conform art.292 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, urmare solicitarii organului de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au mentionat ca Notificarea privind taxarea operatiunilor de inchiriere a fost depusa de X in luna august 2018, avand un caracter strict formal, neproducand niciun efect, intrucat la acea data imobilul era deja utilizat de - Sucursala, cu un alt cod de TVA.

In consecinta, luand in considerare prevederile legale enuntate , hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene emisa in cauza C-210/04 FCE Bank, precum si punctele de vedere emise de Ministerul Finantelor Publice in speta similare, faptul ca din perspectiva TVA o sucursala nu este persoana impozabila distincta fata de societatea mama iar imobilul in cauza se afla in proprietatea societatii mama si face obiectul contractelor de inchiriere incheiate de societatea mama prin imputernicit sucursala cu persoane juridice, fizice stabilite in Romania si s-a optat pentru taxarea operatiunilor de inchiriere conform art.292 alin(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , precum si faptul ca, din eroare la infiintare, sucursalei i s-a atribuit in mod eronat un alt cod de TVA, in conditiile in care din prevederile legale enuntate rezulta in mod clar ca in situatia in care, ulterior inregistrarii directe in scopuri de taxa, persoana impozabila nestabilita in Romania devine stabilita in Romania printr-un sediu fix , inclusiv o sucursala , organele fiscale competente nu atribuie un alt cod de inregistrare in scopuri de taxa, fiind pastrat codul de inregistrare in scopuri de taxa acordat initial, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat pe motiv ca TVA, a fost dedusa de X CIF iar ulterior imobilul in cauza a fost utilizat in vederea realizarii de operatiuni taxabile de alta persoana impozabila Sucursala.

In aceste conditii, in masura sa stabileasca situatia fiscala reala a societatii contestatoare este organul de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.6, art.7, coroborat cu prevederile art.113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

-art.6

"(1) Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege si sa adopte solutia întemeiata pe prevederile legale, precum si pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza raportat la momentul luarii unei decizii."

-art.7

"(3) Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului/platitorului. În analiza efectuata, organul fiscal este obligat sa identifice si sa ia în considerare toate circumstantele edificatoare fiecarui caz în parte."

-art.113

"(1)Inspectia fiscala reprezinta activitatea ce are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor în legatura cu stabilirea obligatiilor fiscale de catre contribuabil/platitor, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile,

verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impozitare si a situatiilor de fapt aferente, stabilirea diferentelor de obligatii fiscale principale.

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

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/platitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/platitorului;

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

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

e) solicitarea de informații de la terți;

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

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

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/platitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

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

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Din prevederile legale enunțate se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/platitorului. În analiza efectuată, organele de inspecție fiscală au obligația să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

În contextul considerentelor anterior redată și a prevederilor legale mai sus citate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra dreptului de deducere a taxei aferente achizițiilor destinate amenajării bunului imobil

precum si ajustarii TVA deductibila in favoarea statului in conditiile in care , dupa cum s-a aratat si mai sus organele de inspectie fiscala au tratat sucursala ca fiind o persoana impozabila distincta fata de societatea mama, nu au analizat contracte de inchiriere incheiate de societatea mama, prin imputernicit sucursala, cu persoanele juridice, fizice in cauza, nu a avut in vedere ca imobilul in cauza apartine de fapt societatii nerezidente X si se afla in Romania iar societatea mama a optat pentru taxarea operatiunii de inchiriere si prin urmare nu au analizat dreptul de deducere a TVA prin prisma integralitatii operatiunilor in cauza.

In aceste conditii, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial, actul administrativ atacat în situatia în care din documentele existente la dosar si în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situatia de fapt în cauza dedusa solutionarii prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent si de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desfiintat urmeaza sa încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie sa aiba în vedere strict considerentele deciziei de solutionare a contestatiei. Pentru un tip de creanta fiscala si pentru o perioada supusa impozitarii desfiintarea actului administrativ fiscal se poate pronunta o singura data.

(4) Solutia de desfiintare este pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare.”

coroborat cu prevederile pct.11.4 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ fiscal atacat."

si se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA .

Cu privire la refacerea inspectiei fiscale la art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

“(2). Refacerea inspectiei fiscale trebuie sa respecte strict perioadele fiscale, precum si considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desfiintare, astfel cum acestea sunt mentionate în decizie.[...]

(4) Refacerea inspectiei fiscale se realizeaza de catre o alta echipa de inspectie fiscala decât cea care a încheiat actul desfiintat."

Totodata, potrivit pct.11.5 din Ordinul nr.3741/2015 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala :

“Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligatii fiscale mai mari

decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzator nu poate fi diminuata pierderea fiscala cu o suma mai mare decât cea înscrisa în actul desfiintat.”

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul administrativ fiscal contestat, urmeaza sa reanalizeze situatia de fapt, strict pentru aceeasi perioada si pentru acelasi obiect, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta, pe perioada verificata; prin noul act administrativ fiscal intocmit nu se va crea o situatie mai grea contestatorului, decat cea stabilita prin Decizia de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P, contestata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P., in ceea ce priveste obligatiile fiscala reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Organul de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul administrativ fiscal contestat, va proceda la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit avand in vedere considerentele prezentei decizii, documentele prezentate de catre contribuabil si prevederile legale aplicabile spetei; prin noul act administrativ fiscal intocmit nu se va crea o situatie mai grea contestatarului, in propria cale de atac, decat cea stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice .

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.