

DECIZIE nr. 3581/25.10.2017

privind soluționarea contestației formulate de societatea PD S.R.L., înregistrată la D.G.R.F.P. Timisoara sub nr. TMR_DGR ...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timisoara a fost sesizată de către A.J.F.P. T - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ... înregistrată la D.G.R.F.P Timisoara sub nr. TMR_DGR ..., asupra contestației formulate de

Societatea PD S.R.L.,
CIF: ...
cu domiciliul fiscal în Mun. ...
și domiciliul procesual ales la C.A.A. ... în ...

înregistrată la A.J.F.P. T sub nr. TMG_REG ..., la A.J.F.P. T - Inspecție Fiscală sub nr. TMG_AIF ... și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timisoara sub nr. TMR_DGR

Petenta PD S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. T –Inspecție Fiscală, și implicit împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.

Suma contestată este ... lei și reprezintă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, av. ..., la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere, emisă de Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. T, respectiv data de 11.04.2017, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. La pct. I din contestație petenta prezintă în mod sintetic constatările inspecției fiscale, PD S.R.L., prin reprezentantul său legal, contestând Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor

bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în cuprinsul contestației la pct. II arătând motivele contestației, astfel:

2.A. Petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. si, implicit, a Raportului de inspecție fiscală nr., motivat de *incalcarea flagranta a dispozițiilor imperative ale art. 130 alin. (5) si art.131 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala*, privind dreptul contribuabilului de a-si prezenta punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală.

Petenta arată că, așa cum rezultă din Adresa nr. 20/23.03.2017 intitulata "înștiințare discuție finală", discuția finală a fost programată la data de **28.03.2017** ora 10, ocazie cu care i s-a comunicat și Proiectul de RIF. Rezulta astfel ca, de la data de 28.03.2017 (data încheierii inspecției fiscale) a început să curgă termenul de 5 zile lucratoare în care petenta avea dreptul de a-si prezenta punctul de vedere în scris față de constatările și concluziile din Proiectul de RIF, termen care a expirat la data de **04.04.2017**.

Potrivit dispozițiilor imperative ale art.131 C.proc. fisc., echipa de control avea dreptul de a finaliza inspecția fiscală și de a întocmi actele care materializau rezultatul inspecției fiscale (RIF final și decizia de impunere) numai după împlinirea termenului de 5 zile lucratoare prevăzut de art.130 alin.(5), în care contribuabilul/plătitorul avea dreptul de a-si prezenta în scris punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală.

Potrivit dispozițiilor imperative ale art.130 alin.(5) raportat la art.131 alin.(2) din Codul de procedura fiscală, în opinia petentei echipa de control nu avea dreptul de a finaliza inspecția fiscală, respectiv de a emite raportul final de inspecție fiscală și decizia de impunere aferentă, înaintea datei de 05.04.2017, respectiv prima zi următoare împlinirii termenului de 5 zile lucratoare de la data încheierii inspecției fiscale, în care petenta avea dreptul de a prezenta punctul de vedere scris.

Cu ocazia discuției finale ce a avut loc la data de 28.03.2017, reprezentanții petentei au informat în mod expres și în scris echipa de control că urmează să depună un punct de vedere în scris, în termenul legal de 5 zile lucratoare, punct de vedere la care vor anexa și o serie de înscrisuri doveditoare suplimentare în combaterea constatărilor inspecției fiscale.

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală au nesocotit dreptul său legitim de a prezenta punctul de vedere, în scris, față de constatările inspecției fiscale și încalcând, totodată, dispozițiile imperative ale art.131 C.pr.fisc., echipa de control nu a mai așteptat deloc punctul lor de vedere scris, ci la numai 2 zile de la discuția finală s-a și grăbit să întocmească raportul final de inspecție de impunere și decizia de impunere aferentă, ambele purtând data de 30.03.2017, dovedind astfel un total dezinteres față de contraargumentele și dovezile suplimentare pe care petenta urma să le prezinte, dar și față de obligațiile legale și deontologice ce îi reveneau.

Petenta arată că la data de 04.04.2017, înăuntrul termenului legal prevăzut de art.130 alin.(5) C.pr.fisc., a depus punctul de vedere scris fata de constatările inspecției fiscale, fiind înregistrat la Administrația Iudeteană a Finanțelor Publice T sub nr. .../04.04.2017), care în opinia sa nu a fost avut în vedere și nici nu a fost înscris în raportul de inspecție fiscală, în condițiile în care atât raportul cât și Decizia de impunere nr. au fost emise, în mod nelegal, încă de la data de 30.03.2017 (respectiv cu 4 zile lucrătoare înainte de expirarea termenului legal de depunere a punctului de vedere al contribuabilului, prevăzut de art.130 alin.(5)).

Având în vedere cele de mai sus, petenta consideră că atât decizia de impunere contestată, cât și raportul de inspecție fiscală care sta la baza emiterii ei, au fost întocmite cu încălcarea dispozițiilor imperative ale art. 130 alin. (5) și art.131 alin.(2) din Codul de Procedura Fiscală, fapt ce atrage nulitatea actului administrativ fiscal contestat.

De asemenea, petenta consideră că au fost încălcate dispozițiile imperative ale art. 130 alin. (5) și art.131 alin.(2) din Codul de Procedura Fiscală, a art.9 alin.(1) C.proc. fisc., precum și art. 47 și 48 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene și art. 41 din această Carta.

Nu în ultimul rând, au fost încălcate și o serie de alte principii fundamentale ale inspecției fiscale, și anume: principiul legalității prevăzut de art. 4 alin. (2), principiul rolului activ al organului fiscal prevăzut de art. 7, principiul bunei-credințe prevăzut de art. 12 alin. (1) și (3).

Pentru toate aceste considerente, în temeiul art.49 alin.(3) petenta solicită anularea actului administrativ fiscal contestat.

B. În ceea ce privește fondul contestației, petenta arată că niciunul din cele trei motive invocate de echipa de inspecție fiscală nu constituie motive legale de a i se refuza dreptul de deducere a TVA din facturile emise de S.C. TC SRL în baza contractului nr. .../08.08.2016 (ANEXA 1), având ca obiect renovarea fațadei clădirii ce aparține FTM (fațada orientată spre ansamblul rezidențial aflat în curs de edificare de către petentă), pentru următoarele argumente:

1. Referitor la facturile emise pentru lucrările de construcții constând în renovarea fațadei unei clădiri care aparține FTM, petenta arată că în baza contractului încheiat cu S.C. TC SRL s-au emis următoarele facturi fiscale, existente în fotocopie la dosarul cauzei (anexele 2, 3, 4 și 5):

- Factura Nr. .../12.08.2016 pentru avans în suma de ... lei +TVA în suma de ... lei;

- Factura Nr. .../05.09.2016 pentru suma de ... lei + TVA în suma de ... lei;

- Factura Nr. .../05.10.2016 pentru suma de ... lei + TVA în suma de ... lei;

- Factura nr. .../05.10.2016 pentru eliberare garanție în suma ... lei;
Total TVA: ... lei.

Referitor la TVA stabilit suplimentar aferent perioadei 01 iulie - 30 septembrie 2016 în suma de ... lei:

Petenta invocă încălcarea principiului certitudinii impunerii, vis-a-vis de contradicția dintre concluziile actualului control în raport cu controlul precedent, care a vizat între altele aceeași problema de fapt și de drept, arătând că a mai fost verificată pe linie de TVA pentru perioada 01.07.2016 - 30.09.2016, finalizată prin RIF nr. /08.11.2016 și Decizia de impunere nr. /08.11.2016, fapt înscris și în Raportul de Inspecție Fiscală nr. la Cap. I, pct. 11, contestat.

Petenta susține că în perioada fiscală 01.07.2016-30.09.2016, a dedus TVA în suma de ... lei în baza unor facturi de avans și lucrări emise de același furnizor TC SRL și aferente aceluiași obiectiv, arătând că, i-a fost recunoscut dreptul de deducere/rambursare a TVA în suma totală de ... lei aferent facturilor primite în perioada respectivă de la același furnizor, pentru același tip de lucrări.

Pe de altă parte, deși actualul control de TVA a vizat perioada 01.10.2016 - 31.12.2016, depășindu-și limitele investiției și a perioadei de verificare înscrisă în avizul de inspecție fiscală, echipa de control a emis păreri inclusiv cu privire la așa-zisa neregulă din perioada anterioară, când în urma unui control anticipat i s-a recunoscut dreptul de deducere a TVA în suma de ... lei din facturile emise de același furnizor, care în opinia petentei, contravine și dispozițiilor art.118 alin.(3) din Codul de procedură fiscală conform cărora *"Inspeția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării"*, deoarece nu mai avea dreptul să reverifice și să emită concluzii cu privire la facturile înscrise în decontul de TVA aferent perioadei anterioare (01.07.2016-30.09.2016), soluționat definitiv prin controlul precedent finalizat prin Decizia de impunere nr. /08.11.2016.

Petenta arată că există o singură excepție de la prevederea legală, și anume cea prevăzută de art. 128 alin (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care statuează ca: *„Prin excepție de la prevederile art. 118 alin. (3), conducătorul organului de inspecție fiscală poate decide reverificarea unor tipuri de obligații fiscale pentru o anumită perioadă impozabilă, ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia”*.

Legiuitorul definește și ce înseamnă date suplimentare, la alineatul (2) al aceluiași articol, astfel: *"(2) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale inopinate desfășurate la alți contribuabili/plătitori ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în*

orice mod de organul de inspecție fiscală, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare."

Dar, într-o astfel de situație (în care apar date suplimentare), trebuie respectate dispozițiile art. 128 alin (3) din Legea 207/2015 care impun obligativitatea emiterii unei decizii de reverificare, astfel: *„La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului/plătitorului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod."*

Petenta concluzionează ca:

- primele doua facturi emise de S.C. TC SRL pentru avansul si lucrările din perioada 01.07.2016-30.09.2016 au fost puse la dispoziția organului de inspecție fiscală în cadrul controlului precedent aferent perioadei, finalizat prin emiterea Deciziei de impunere nr. /08.11.2016, în urma căruia fiindu-i recunoscut dreptul de deducere/rambursare a TVA aferent acestor doua facturi, în suma totală de ... lei;

- de la data finalizării controlului precedent și până în prezent nu a survenit și nici nu s-a invocat survenirea vreunor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției precedente;

- petentei nu i-a fost comunicată o decizie de reverificare a perioadei 01 iulie - 30 septembrie 2016, iar în lipsa acesteia perioada și taxa verificată în controlul precedent nu mai putea constitui subiect de verificare în actualul control;

- prin respingerea dreptului de deducere a TVA în suma de ... lei aferent perioadei 01 iulie - 30 septembrie 2016, în lipsa unei decizii de reverificare transmisă petentei, echipa de inspecție fiscală savarsește un abuz prin încălcarea prevederilor legale;

- în decontul de TVA aferent perioadei ce face obiectul actualului control a fost înscrisă doar Factura nr. ... /05.10.2016 emisă pentru suma de ... lei + TVA în suma de ... lei, astfel ca doar această factură - respectiv TVA în suma de ... lei aferent acestei facturi - mai putea constitui subiect de verificare și analiză în actualul control;

- în consecință, suma respinsă la rambursare este greșit determinată, întrucât pornind de la premisa ca în perioada verificată nu ar fi avut dreptul de a deduce integral TVA din facturile de lucrări emise de furnizorul TC SRL, suma respinsă la rambursare ar fi putut fi cel mult de ... lei (... - ... lei), întrucât nu există niciun temei de reconsiderare a dreptului de deducere a TVA aferent unei perioade deja verificate.

2. Referitor la al doilea motiv invocat, respectiv ca PD SRL nu deține contract de închiriere al clădirii ci numai asupra unui teren al F și, ca urmare, reface numai o parte din costurile renovării fațadei F, emițând factura nr. ... /12.12.2016 și colectând TVA în suma de ... lei:

În opinia petentei, nu exista absolut niciun dubiu ca lucrarea in discuție, constând in renovarea fațadei clădirii F din imediata vecinătate, a fost achiziționată in folosul operațiunilor taxabile ale petentei (vanzarea de apartamente), intrucat in lipsa acestei achiziții numeroase apartamente din blocurile petentei, avand vedere spre respectiva fațada, ar fi fost cu totul nevandabile.

Petenta arată că s-a luat decizia de a se renova fațada clădirii, proprietatea F, orientata spre proiectul său imobiliar abia la sfârșitul lunii iulie 2016 si numai după ce s-a constatat ca timp de 3 luni consecutive nu s-a vândut niciun apartament care avea ferestrele spre clădirea F, distanta dintre dala lor urbana si clădirea F fiind de doar 5.5 m, iar pana la blocuri de 12.2 m (deci impactul vizual negativ al unei fațade deteriorate in imediata vecinătate fiind imens si amenințând să-i pună in imposibilitatea de a mai vinde apartamentele cu vedere spre respectiva fațada deteriorata).

Proiectul fiind unul de amploare, întins pe o durata de cca 5 ani, investiția fiind localizata in zona centrala a Toarei, cu finisajele premium, concurenta pe piața imobiliara mare, astfel ca din cauza aspectului deplorabil al fațadei clădirii F orientata spre proiectul lor, ce afecteaza 6 tronsoane de blocuri (M2 - M7) - conform Schiței ANEXA 7, petenta a pierdut mulți clienți datorită incadrării in zona a viitoarelor apartamente; clienții care totuși s-au aratat interesați de achiziția vreunui apartament cu vedere spre clădirea F au solicitat o reducere substanțiala din prețul apartamentului, cu care petenta nu a fost de acord si, ca atare, nici nu au cumpărat niciun apartament in acest interval de timp.

Pentru a debloca vânzările au fost nevoiți sa ia masuri si, in consecința au convenit cu reprezentanții F ca, la contractul de închiriere existent intre ei avand ca obiect închirierea unei parcele de teren in suprafața de 440 mp necesara pentru desfasurarea organizării de șantier aferenta proiectului imobiliar, sa incheie Actul adițional nr. .../01.08.2016, prin care PD SRL sa execute lucrări de finisaje numai la fațada clădirii orientate spre proiectul său imobiliar aflat in curs de edificare.

Reprezentanții F au fost de acord cu renovarea fațadei, însă fără a contribui cu vreo sumă de bani motivând ca aceste lucrări nu sunt o prioritate pentru ei. După indelungi negocieri au acceptat sa suporte din prețul lucrărilor de renovare a fațadei doar suma de ... euro, echivalentul in lei: ..., cu TVA in suma de ... lei, inclus.

Petenta arată că după finalizarea lucrărilor de renovare la fațada clădirii, vânzările s-au deblocat si, din tronsoanele M2 si M3 aflate in curs de edificare s-au vândut absolut toate apartamentele.

3. Referitor la al treilea motiv pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de ... lei (... lei - ... lei), respectiv ca nu ar fi indeplinita condiția prevăzută de art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul

fiscal, potrivit caruia orice persoana impozabila are dreptul sa deducă TVA numai daca achizițiile efectuate sunt in folosul operațiunilor taxabile.

În opinia petentei, interpretarea data prevederilor art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, respectiv *"orice persoana impozabila arc dreptul sa deducă taxa aferenta achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile"*, este complet eronata si nu respecta spiritul legii pentru următoarele considerente:

În opinia petentei, din argumentele expuse la punctele 1 si 2 rezulta fara niciun dubiu ca serviciile contractate in baza Contractului nr. .../08.08.2016 au fost executate exclusiv in folosul proiectului rezidențial dezvoltat de petentă, respectiv pentru a putea vinde apartamentele cu vedere către clădirea cu aspect deplorabil, proprietatea F. Procesul de vanzare a apartamentelor cu vedere spre clădirea F a fost efectiv blocat datorita distantei mici dintre blocurile petenti si clădirea F, iar renovarea fațadei clădirii F a fost extrem de utila deoarece susține procesul de vanzare si obținerea de venituri si profituri viitoare, avand implicație directa in activitatea curenta a petentei.

Nu a existat absolut niciun interes pentru a renova parțial un imobil care nu aparține firmei, inasa pentru buna desfășurare a activitatii s-a hotarat ca e mai bine alocarea unei sume de bani care va aduce un profit viitor, decât sa suporte eventualele consecințe, decurgând din imposibilitatea de a mai vinde apartamentele orientate spre respectiva clădire deteriorata din vecinătate. Prin aceasta lucrare s-a renovat doar fațada dinspre blocurile petentei, nu si alte laturi ale clădirii F care nu sunt vizibile de către clienții săi.

Petenta arată că aceste aspecte au fost intelese de către inspectorii care au efectuat controlul anterior si care i-au acordat rambursarea TVA in suma de ... lei aferent perioadei 01 iulie - 30 septembrie 2016.

Deși s-a explicat inspectorilor fiscali atat oral cu prezentare la fața locului, cat si in scris, prin nota explicativa, motivația efectuării acestor lucrări de renovare, inspectorii fiscali au considerat ca au dreptul sa aprecieze care operațiuni sunt sau nu sunt aferente activitatii firmei, or o astfel de apreciere soldata cu refuzul rambursării TVA pentru operațiuni pe care conducerea firmei a hotarat ca trebuie sa le realizeze in folosul proiectului sau, care va aduce in viitorul apropiat profit, reprezintă o *incalcare flagranta a principiului libertății de gestiune sau al non-imixtiunii*.

4. Referitor la penalitatea de nedeclarare petenta face trimitere la pag. 11 din R.I.F. - "Societatea datoreaza penalitati de nedeclarare pentru suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.", citând în cuprinsul contestației prevederile art. 181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, arătând că TVA in suma de ... lei a fost acceptat la rambursare de controlul anterior, ramanand doar Factura

nr. .../05.10.2016 emisa pentru suma de ... lei + TVA in suma de ... lei, care poate face obiectul prezentului control fiscal insa din TVA in suma de ... lei se scade TVA in suma de ... lei (acceptat la rambursare de acualul control) aferent facturii nr. .../12.12.2016 cu care PD SRL a refacturat către F suma de ... lei, astfel ca TVA exigibila in perioada 01.10.2016 - 31.12.2016 fiind in suma de ... lei.

În opinia petentei, rezulta fara niciun dubiu ca nu exista obiect pentru a se calcula penalitati de nedeclarare in temeiul art. 181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, ori, neexistand debit principal nu pot exista nici debite accesorii potrivit principiului *accessorium sequitur principale*, penalitățile urmeaza soarta debitului principal.

Petenta depune în probațiune fotocopii ale următoarelor documente:

- Anexa 1 - Contractul nr. .../08.08.2016 incheiat intre subscrisa si S.C. TC SRL pentru execuția lucrărilor de renovare la fațada dinspre proiectul nostru imobiliar;

- Anexa 2 - Factura nr. .../12.08.2016 pentru avans in suma de ... lei +TVA in suma de ... lei - verificata si acceptata la rambursare de controlul fiscal precedent;

- Anexa 3 - Factura nr. .../05.09.2016 pentru suma de ... lei + TVA in suma de ... lei - verificata si acceptata la rambursare de controlul fiscal precedent;

- Anexa 4 - Factura nr. .../05.10.2016 pentru suma de ... lei + TVA in suma de ... lei;

- Anexa 5 - Factura nr. .../05.10.2016 pentru eliberare garanție in suma ... lei;

- Anexa 6 - Factura nr. .../12.12.2016 cu care PD SRL a refacturat către F suma de ... lei + TVA in suma de ... lei;

- Anexa 7 - Schița celor 6 tronsoane de blocuri (M2 - M7) afectate de fațada clădirii F;

- Anexa 8 - fotografii ale clădirii F realizate înainte de renovarea fațadei;

- Anexa 9- Actul adițional nr. .../01.08.2016 la contractul de închiriere prin care s-a convenit execuția lucrărilor la fațada si suportarea de către F a sumei de ... euro cu TVA inclus;

- Anexa 10 - fotografii ale clădirii F realizate după renovarea fațadei;

- Anexa 11 - Punctul de vedere înregistrat de subscrisa la Administrația Județeană a Finanțelor Publice T sub nr. .../04.04.2017;

-Anexa 12 - Proiectul Raportului de Inspecție Fiscala din data de 28.03.2017.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată încheiată la S.C. PD S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare în suma totală de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, astfel:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, petenta a dedus în mod eronat TVA în suma totală de ... lei aferentă facturilor emise de TC SRL pentru lucrări constând în „execuție fațada principală” conform contactului nr. .../08.08.2016 încheiat între PD SRL și TC SRL, lucrare ce constă în renovarea fațadei unei clădiri care aparține FTM.

Inspecția fiscală a stabilit că operațiunea nu este în folosul operațiunilor taxabile, drept urmare pentru suma de ... lei (... lei - ... lei) petenta neputându-și exercita dreptul de deducere a TVA, având ca și consecință respingerea dreptului la rambursare al acesteia, pe motivul că societatea PD SRL nu deține contract de închiriere a clădirii (existând un contract de închiriere numai aferent unui teren dintre cele două părți) și ca urmare petenta refacturează numai o parte din costurile renovării fațadei către FTM, emițând factura nr. .../12.12.2016 și colectează TVA în suma de ... lei.

III. S.C. PD S.R.L., cu domiciliul fiscal în Mun. ..., este înregistrată la O.R.C. sub nr., are cod unic de înregistrare ..., cod CAEN 4110 - „Dezvoltare (promovare) imobiliară”.

IV. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timisoara este investită a se pronunța dacă în mod corect și legal, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. T - Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina petentei PD S.R.L. suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respins de la rambursare.

A. PROCEDURA

Referitor la aspectele procedurale invocate de petentă potrivit căreia organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile imperative ale art. 130 alin. (5) și art.131 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala, privind dreptul contribuabilului de a-si prezenta punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscala, se rețin următoarele:

În fapt, în contestația formulată, reprezentantul legal al petentei PD S.R.L., susține că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile imperative ale art. 130 alin. (5) și art.131 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de

Procedura Fiscala, privind dreptul contribuabilului de a-si prezenta punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscala.

În drept, în ceea ce privește dreptul la informare pe parcursul inspecției fiscale și dreptului contribuabilului de a fi ascultat înaintea luării unei decizii, precum și la obligația organelor de inspecție fiscală de a-și motiva opinia cu privire la punctul de vedere al contribuabilului asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, dispozițiile art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevăd:

„ART. 130

Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.

De asemenea, potrivit prevederilor art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația

fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. în cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

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

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

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

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

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

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

Față de prevederile legale precitate, din Raportul de inspecție fiscală nr. ... existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că petentei i-au fost solicitate informații, documente justificative și explicații cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat.

De asemenea, în data de 23.03.2017 cu adresa nr. 20/23.03.2017 - anexa de lucru la Raportul de inspecție fiscală -, administratorul petentei dl. Cadariu Ciprian a fost înștiințat în scris că în data de 28.03.2017, ora 10, la domiciliul fiscal al petentei, va avea loc discuția finală privind constatările inspecției fiscale.

La data de 28.03.2017, petentei i-a fost prezentat Proiectul de Raport de Inspecție fiscală, ocazie cu care petenta a exprimat în scris că își rezervă dreptul a formula obiecțiuni în termenul prevăzut de lege, în legătură cu punctul de vedere asupra constatărilor inspecției fiscale înscrise în proiectul raportului de inspecție fiscală (Anexa nr. 3 la RIF).

Totodată, urmare discuției finale din data de 28.03.2017, ulterior încheierii inspecției fiscale, la data de 04.04.2017 petenta a formulat și depus punctul de vedere cu privire la aspectele expuse în cuprinsul Proiectului de R.I.F., fiind înregistrat la A.J.F.P. T sub nr. TMG_REG .../04.04.2017 și la A.J.F.P. T-Inspecție Fiscală sub nr. 3395/06.04.2017, împreună cu 12 anexe.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, analizând punctul de vedere al petentei și documentele anexate la acesta, au considerat că înscrisurile depuse de petentă nu prezintă elemente suplimentare noi sau documente ce nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale care să ducă la modificarea constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr., motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au mai făcut mențiuni în Raportul de inspecție fiscală nr.

Drept urmare, Decizia de impunere nr. și Raportul de inspecție fiscală nr., au fost comunicate petentei la data de 11.04.2017 prin remitere sub semnătură.

Pe cale de consecință, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei și a stării de fapt prezentate, rezultă că dreptul la apărare al petentei nu a fost îngrădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

Având în vedere aspectele procedurale invocate de petentă cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile imperative ale art. 130 alin. (5) și art.131 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală, privind dreptul contribuabilului de a-și prezenta punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, concluzii care au stat la baza emiterii deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală contestate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

În ceea ce privește contestația formulată de PD S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr., se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factual și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile

fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

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

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

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația în care obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

B. FOND

Referitor la TVA în suma de ... lei aferentă facturilor emise de TC SRL către PD SRL în baza contractului nr. .../08.08.2016 având ca obiect renovarea fațadei FTM (fațada orientată spre ansamblul rezidențial aflat în curs de edificare de către petentă), se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect și legal nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, aferente unor facturi emise de TC SRL reprezentând lucrări de construcții constând în renovarea fațadei unei clădiri ce aparține FTM, fără a deține vreun contract de închiriere, considerate de organele de inspecție fiscală ca nefiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în suma totală de ... lei aferentă facturilor emise de TC SRL pentru lucrări constând în „execuție fațada principală”, conform

contactului nr. .../08.08.2016 încheiat între PD SRL și TC SRL, lucrare ce constă în renovarea fațadei unei clădiri care aparține FTM.

Organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea PD SRL nu deține contract de închiriere a clădirii aparținând FTM.

De asemenea, petenta PD SRL refacturează numai o parte din costurile renovării fațadei aparținând FTM, emițând factura nr. .../12.12.2016 și colectând TVA în suma de ... lei.

Astfel că, organele de inspecție fiscală au considerat operațiunea constând în renovarea fațadei unei clădiri care aparține FTM, ca nefiind în folosul operațiunilor sale taxabile, drept urmare pentru suma de ... lei (... lei - ... lei) petenta neputându-și exercita dreptul de deducere a TVA și având drept consecință respingerea dreptului la rambursare al acestei sume.

În drept, în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, care precizează:

“ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

(...)

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

a) operațiuni taxabile; (...)”

Din analiza normelor legale incidente rezultă că persoanele impozabile au posibilitatea legală de a a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere a TVA.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile sau serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată, **ci să și demonstreze că bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate folosului propriilor operațiuni taxabile.**

Se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei din contestația formulată și a constatărilor organului fiscal, se rețin următoarele:

Petenta PD SRL a înregistrat o TVA deductibilă în suma totală de ... lei aferentă facturilor emise de TC SRL pentru lucrări constând în „execuție fațada principală”, conform contactului nr. .../08.08.2016 încheiat între PD SRL și TC SRL, lucrare ce constă în renovarea fațadei unei clădiri aparținând FTM, facturile emise pentru lucrările de construcții efectuate de TC SRL fiind următoarele:

- Factura nr. .../12.08.2016 reprezentând avans lucrări conform Contract .../08.08.2016, în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei;

- Factura nr. .../05.09.2016 reprezentând lucrări conform Contract .../08.08.2016, reținere 10% garanție, storno avans 30%, în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei;

- Factura nr. .../05.10.2016 reprezentând lucrări conform Contract .../08.08.2016, reținere 10% garanție, storno avans 30%, în sumă de ... lei și TVA în suma de ... lei;

- Factura nr. .../05.10.2016 reprezentând eliberare garanție 10% conform Contract .../08.08.2016, în suma ... lei.

Total TVA pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere: ... lei – fișă cont furnizor TC SRL.

De asemenea, petenta PD SRL a emis către FTM

- Factura nr. .../12.12.2016 în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei - fișă cont client FTM.

Total TVA colectată de petentă ... lei.

DIFERENȚA TVA: ... - ... lei = ... lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că Societatea PD SRL nu deține contract de închiriere a clădirii FTM.

De asemenea, PD SRL nu refacturează către FTM la sfârșitul anului 2016, respectiv în luna decembrie 2016, toate costurile cu „execuție fațada principală” conform contactului nr. .../08.08.2016, ci numai o parte din costurile renovării fațadei, emițând factura nr. .../12.12.2016 și colectând TVA în suma de ... lei.

Factura de recuperare a costurilor privind renovarea fațadei a fost emisă de FTM în luna decembrie 2016 și finalizarea lucrărilor s-a făcut la fel la finalul anului 2016.

Conform Notei explicative a d-nei ... în calitate de director economic, așa cum am arătat și mai sus, precizează ca: ”din negociere am putut încheia o înțelegere în forma scrisă prin care FTM să refacturăm costurile de amenajare doar la nivelul a ... euro cu TVA”, stare de fapt care determină concluzia că inspecția fiscală anterioară (rambursarea anterioară) nu avea posibilitatea legală

a anticipării faptului că petenta nu va factura (recupera) de la FTM întreaga valoare și că aceasta nu va refactura integral.

Refacerea fațadei FTM și nerecuperarea costurilor cu aceasta de către SC PD SRL nu este aferentă *stricto sensu* obiectului de activitate al societății. În perioada verificată, petenta a desfășurat activitate de construcții imobiliare (clădiri cu destinație de locuință) obiectiv având denumirea “City of Mara” din ..., realizând venituri din vânzarea de apartamente către clienți interni persoane fizice și juridice.

Pe de altă parte, așa cum rezultă din cuprinsul contestației formulate, referitor la TVA stabilit suplimentar aferent perioadei 01 iulie - 30 septembrie 2016 în suma de ... lei, petenta PD SRL invocă încălcarea principiului certitudinii impunerii, vis-a-vis de contradicția dintre concluziile actualului control în raport cu controlul de TVA precedent, care a vizat între altele aceeași problemă de fapt și de drept, arătând următoarele:

- primele două facturi emise de S.C. TC SRL pentru avansul și lucrările din perioada 01.07.2016-30.09.2016 au fost puse la dispoziția organului de inspecție fiscală în cadrul controlului precedent aferent perioadei, finalizat prin emiterea Deciziei de impunere nr./08.11.2016, în urma acestui control fiscal anticipat petentei fiindu-i recunoscut dreptul de deducere/rambursare a TVA aferent acestor două facturi, în suma totală de ... lei;

- de la data finalizării controlului precedent și până în prezent nu a survenit și nici nu s-a invocat survenirea vreunor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției precedente;

- petentei nu i-a fost comunicată o decizie de reverificare a perioadei 01 iulie - 30 septembrie 2016, iar în lipsa acesteia perioada și taxa verificată în controlul precedent nu mai putea constitui subiect de verificare în actualul control;

- prin respingerea dreptului de deducere a TVA în suma de ... lei aferent perioadei 01 iulie - 30 septembrie 2016, în lipsa unei decizii de reverificare transmisă firmei, echipa de inspecție fiscală savarsește un abuz prin încălcarea prevederilor legale susmenționate;

- în decontul de TVA aferent perioadei ce face obiectul prezentei verificări a fost înscrisă doar Factura nr. .../05.10.2016 emisă pentru suma de ... lei + TVA în suma de ... lei, astfel ca doar aceasta factura - respectiv TVA în suma de ... lei aferent acestei facturi - mai putea constitui subiect de verificare și analiză în actualul control;

- în consecință, suma respinsă la rambursare este greșit determinată, întrucât pornind de la premisa - greșită de altfel - că în perioada verificată nu ar fi avut dreptul de a deduce integral TVA aferent facturilor de lucrări emise de furnizorul TC SRL, suma respinsă la rambursare ar fi putut fi cel mult de ... lei

(... - ... lei), intrucat nu exista niciun temei de reconsiderare a dreptului de deducere a TVA aferent unei perioade deja verificate.

Așa cum rezultă din contestația formulată, petenta a depus în motivarea contestației 12 anexe constând în înscrisuri de natura mijloacelor de probă, iar din lecturarea Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... din 07.06.2017 emis de AJFP T-Inspecție fiscală rezultă că acesta nu conține propuneri privind aceste documente depuse în motivarea contestației.

Astfel, în scopul soluționării contestației formulate de către PD S.R.L., conform art. 276 Cod procedură fiscală, având în vedere că petenta în motivarea contestației a depus 12 anexe constând în înscrisuri de natura mijloacelor de probă, iar din lecturarea Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... din 07.06.2017 emis de AJFP T-Inspecție fiscală rezultă că nu conține propuneri privind aceste documente depuse în susținere, ignorând dispozițiile exprese ale art. 276 Cod procedură fiscală, respectiv pct. 3.4 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, D.G.R.F.P. Timisoara a solicitat Activității de Inspecție Fiscală T ca în termen de 5 zile de la primirea adresei nr. din 31.07.2017 să completeze Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, conform normelor legale incidente cauzei, cu propuneri având în vedere toate argumentele petentei și documentele depuse în susținerea contestației.

Activitatea de Inspecție Fiscală T a formulat răspunsul său, în completare la Referatul nr. ..., transmis cu adresa nr. .../18.09.2017 și înregistrată la D.G.R.F.P. Timisoara sub nr. .../19.09.2017, precizând faptul că petenta nu a anexat contestației documente suplimentare de care organele de inspecție fiscală să nu fi ținut cont sau care să aducă modificări bazei de impunere stabilite prin Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei contestate, precum și faptul că organele de inspecție fiscală își mențin punctul de vedere exprimat în Raportul de inspecție fiscală nr. și Decizia de impunere nr.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../18.09.2017 nu rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat la analiza corectitudinii cuantumului sumei respinse la rambursare, respectiv respingerea dreptului de deducere a TVA în suma de ... lei aferent perioadei 01 iulie - 30 septembrie 2016 ce a făcut obiectul unei verificări anterioare, așa cum susține petenta în contestația formulată.

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA aferente serviciilor achiziționate, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la aceste servicii, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de

inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize, în condițiile în care urmare demersurilor efectuate de D.G.R.F.P. Timisoara conform adresei nr./2017, organele de inspecție fiscală nu au clarificat starea de fapt vis-a-vis de totalul sumei de rambursat.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume *principiul aplicării unitare a legislației*, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a operațiunilor efectuate de petenta, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestată, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a petentei.

Față de cele expuse mai sus, se impune analizarea de către organele de inspecție fiscală a operațiunilor în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a petentei, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Astfel, Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se va desființa pentru suma de ... lei în conformitate cu dispozițiile art.279 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „(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”, coroborate cu prevederile pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. [...]”,

urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale în condițiile art. 129 din Noul Cod de procedură fiscală:

“ART. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) în situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”,

indicând petentei, după caz, și norma legală în temeiul căreia aceasta avea obligația recuperării contravalorii totale a lucrărilor cu renovarea fațadei efectuate de TC SRL, precum și cea care a determinat tratamentul fiscal diferit acordat de acestea operațiunilor analizate, comparativ cu cele anterior verificate de către alte organe de inspecție fiscală, tratate sub aspect fiscal într-un alt mod.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală vor depune toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în acest scop fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege, **procedând la examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru impunere și clarificarea situației fiscale a petentei având în vedere și susținerile sale din contestația formulată.**

Referitor la afirmația petentei cu privire la stabilirea penalităților de nedeclarare - pag. 11 din R.I.F. - "Societatea datorează penalități de nedeclarare pentru suma de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală.", în sensul că, aceasta suma se impune ca sa-i fie rambursată și nu stabilită suplimentar la plata, în condițiile în care a depus toate declarațiile și raportările în mod corect, la timp, cu respectarea prevederilor legale, este inadmisibil să se facă aplicarea art. 181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, mai ales că nu a primit niciun ban, reprezentând TVA rambursat, înainte de acest control anticipat, (nu exista o sumă datorată pentru care ar putea fi calculate penalități de nedeclarare).

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

„ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile [art. 95](#) alin. (4) și [art. 102](#) alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.

ART. 95 Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.(...)

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.

ART. 98 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:(...)

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

(...)

ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile,

verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

Posibilitatea de contestare conferită de art. 268 și următoarele din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, este limitată astfel:

„ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

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

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impozitare, reglementate potrivit art. 99 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impozitare constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impozitare pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Conform dispozițiilor legale mai sus precizate rezultă că persoanele care se consideră lezate în drepturile lor au posibilitatea de a contesta un titlu de creanță, precum și alte acte administrative fiscale.

Prin Decizia de impunere nr. ... Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. T, a stabilit în sarcina petentei S.C. PD S.R.L. obligații fiscale principale în sumă de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere că de la 01.01.2016, conform art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 competența inspecției fiscale a fost limitată la stabilirea diferențelor de obligații fiscale **principale**, pentru perioada verificată de inspecția fiscală conform deciziei de impunere, accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. ... nr. ... urmează a fi determinate de către unitatea fiscală de administrare a petentei, A.J.F.P. T, ulterior comunicării către petentă a deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aceasta având posibilitatea contestării acesteia în condițiile legii.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 297 alin. (2) și alin. (4) lit. a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările, art. 129, art. 131, art. 279 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- *desființarea* Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de D.G.R.F.P. Timisoara - A.J.F.P. T - Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă de la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației fiscale a petentei ținând cont de prevederile legale în vigoare, precum și de cele reținute prin prezenta.

- prezenta decizie se comunica la:

- Cabinet avocat ...;

- A.J.F.P. T - Inspecție Fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015.

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul T în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,