



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazar nr. 9B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499334
Fax :+0256 499332
[e-mail:info.adm @dgfptmmfinante.ro](mailto:info.adm@dgfptmmfinante.ro)
nr. inreg. ANSPDCP 20012

DECIZIE nr.

privind soluționarea contestației formulata de societatea X SRL, înregistrată la
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr./.....04.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală, cu adresa nr./03.04.2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr./10.04.2017 și ulterior de catre A.J.F.P Arad cu adresa nr...../AD/21.06.2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr./27.06.2017, asupra contestației formulate de

X SRL,
CIF: RO

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./03.2017, reînregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr...../04.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./....04.2017 și sub nr./....06.2017

Petenta formulează contestație împotriva următoarelor acte administrativ fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu F-AR nr..../10.02.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală;
- Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR .../02.2017 emis de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală;
- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./03.2017 emisă A.J.F.P. Arad.

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./... 03.2017 emisă A.J.F.P. Arad.

Ulterior formulării contestației, deoarece competența de soluționare a capetelor de cerere formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./.....03.2017 și Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./.....03.2017, nu a aparținut organului emitent al Deciziei de impunere F-AR nr...../10.02.2017 respectiv A.J.F.P Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, acesta a transmis, cu adresa nr...../03.04.2017, Serviciului Registru Contribuabili și Declarații Fiscale din cadrul AJFP Arad o fotocopy a contestației formulată de X SRL în vederea întocmirii referatului cu propuneri de soluționare a contestației pentru aceste capete de cerere.

La data de 06.2017, cu adresa nr...../AD/21.06.2017, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.....9/27.06.2017, A.J.F.P. Arad – Serviciul Evidență pe Plătitori Persoane Juridice a transmis organului competent în soluționarea contestației, referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.ARG_DEJ.....din 20.06.2017 cu privire la capetele de cerere privind Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./..... 03.2017 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./06.03.2017.

Suma totală contestată este de xxxxx lei și reprezintă:

- taxa pe valoarea adăugată respinsă de la rambursare și stabilită suplimentar în sumă de **xxx lei**, aferentă perioadei 01.08.2016 - 31.08.2016 stabilită prin Decizia de impunere F-AR nr. 44/10.02.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală;

- taxa pe valoarea adăugată, respinsă de la rambursare și stabilită suplimentar în sumă de **xxxxxx lei** (xxxxxx lei TVA respinsă de la rambursare, 289.879 lei TVA stabilită suplimentar) aferentă perioadei 01.09.2016 - 30.09.2016 stabilită prin Decizia de impunere F-AR nr./10.02.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală;

- taxa pe valoarea adăugată respinsă de la rambursare stabilită suplimentar în suma de **xxxxxx lei**, aferentă perioadei 01.10.2016-31.10.2016 stabilită prin Decizia de impunere F-AR nr./10.02.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală;

- dobânzi de întârziere în sumă de **xxxxx lei** stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./06.03.2017 emisă A.J.F.P. Arad ;

- penalități de întârziere în sumă de **xxxxxx lei** stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./06.03.2017 emisă A.J.F.P. Arad;

- penalități de nedeclarare în sumă de **xxxx lei** stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./06.03.2017 emisă A.J.F.P. Arad.

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 F-AR nr..../10.02.2017, emisă de Inspekția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 20.02.2017, 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. De asemenea, în raport de data comunicării Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./06.03.2017 și Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./06.03.2017 emise A.J.F.P Arad respectiv data de 21.03.2017, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziilor 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. X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../10.02.2017, a Raportului de inspekție fiscală nr. F-AR .../10.02.2017, a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./06.03.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarate nr./06.03.2017, invocând în susținerea contestației următoarele critici:

Prezintă argumentația organului de inspekție fiscală, reținând că, în opinia sa, în mod nelegal suma de xxxxx lei a fost stabilită în sarcina societății D SRL (actualmente absorbită de X SRL), și ar reprezenta taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, prin prisma faptului că:

1. - societatea X SRL nu a respectat normele legale referitoare la întocmirea decontului de taxă pe valoarea adăugată, în sensul că sumele înregistrate în decontul de TVA aferent lunii martie 2014 nu sunt corelate cu sumele înregistrate în jurnalul de vânzări aferent lunii martie 2014;

2. - reîncadrarea livrărilor intracomunitare efectuate în cursul lunii octombrie 2013 s-a realizat ulterior inspekției fiscale precedente, în condițiile în care la finele inspekției fiscale precedente reprezentantul legal al D SRL a menționat explicit că acordul de voințe cu partenerul contractual A GMBH, materializat în contractul de cumpărare nr./27.09.2013, nu a fost modificat prin alte contracte, acte adiționale sau orice alte înscrisuri;

3. - transpunerea fiscală a operațiunilor scriptice s-a realizat cu încălcarea prevederilor legale aplicabile - în speță Anexa 2 Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" la OPANAF 1790/2012

privind aprobarea modelului si conținutului formularului 300 decont de taxa pe valoarea adăugata..Secțiunea „ Taxa pe valoarea adăugata colectata”- rândul 9 conform cărora la rubrica respectiva se inscriu informațiile preluate din jurnalul de vânzări pentru operațiuni a căror exigibilitate intervine in perioada de raportare;

4. - demersurile efectuate de societate (constând in stornarea facturilor emise inițial pentru livrări intracomunitare si reemiterea acelorași facturi pentru livrări naționale, cu aplicarea cotei standard de TVA) ar incalca principiul bunei credințe enunțat in Codul de procedura fiscala, conform căruia „ contribuabilul trebuie sa isi îndeplinească obligațiile si sa isi exercite drepturile potrivit scopului in vederea căruia au fost recunoscute';

5. - prin demersurile intreprinse societatea ar fi anulat actul administrativ fiscal emis in urma inspecției fiscale precedente, deși potrivit art. 50 din Codul de procedura fiscala respectivul act putea fi anulat, desființat sau modificat doar de către organul fiscal, urmandu-se procedurile de contestare prevăzute de lege;

De asemenea s-a invocat ca demersurile intreprinse ar putea reprezenta o practica abuziva asa cum este descrisa in cuprinsul Hotărârii CEJ din 22.03.2012 privind Decizia nr. 153/2011 „Klub OOD”, in sensul ca prin aplicarea formala a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante s-ar fi urmărit obținerea unui avantaj fiscal.

Referitor la starea de fapt, reprezentantul legal al petentei, afirmă că aceasta este corectă din punct de vedere al circuitului comercial al mărfii livrate clientului AA GmbH în luna octombrie 2013, însă, în opinia sa, concluzia inspectorilor fiscali privind deducerea nejustificată a sumei de xxxxxxx lei reprezentând TVA aferentă livrărilor efectuate către clientul AA GmbH ca urmare a reîncadrării operațiunii economice ca livrare națională este greșită și se fundamentează pe două erori grave de raționament, și anume:

2.1- Din argumentația echipei de control se deduce ca, in opinia acesteia, AA GMBH având codul fiscal german DE si AA GMBH având codul fiscal roman ROar fi doua entități juridice distincte, respectiv, doi parteneri contractuali diferiți.

Față de această argumentație, în realitate, reprezentantul petentei susține că, este vorba despre una si aceeași persoana juridica care are un cod de înregistrare fiscala in Germania - pentru operațiunile economice realizate pe teritoriul Germaniei si cele intracomunitare - si un cod de înregistrare fiscala in România - pentru operațiunile economice realizate pe teritoriul României. Din punct de vedere legal si contractual este vorba despre unul si același partener contractual (AA GMBH , persoana juridica germana), indiferent de codul fiscal german sau roman cu care se identifica, întrucât simpla înregistrare fiscala in România a unei societăți dintr-un alt stat nu este de natura a da naștere vreunei noi persoane juridice

Din aceasta perspectivă, susține că, argumentele invocate de inspectorii fiscali sunt lipsite de substanța întrucât nu au existat doua societăți distincte, astfel ca simpla modificare a locului de livrare a mărfii nu impunea încheierea vreunui nou contract de vânzare sau a vreunui act adițional la contractul de vânzare privind

modificarea persoanei cumpărătorului și nici vreo altă încasare a prețului decât cea inițială. În fapt singura modificare intervenită față de circuitul comercial cunoscut de societate inițial a fost locul de livrare a mărfii și implicit codul de TVA, societatea fiind informată că marfa este destinată exportului în spațiul intracomunitar deși în realitate ea a fost revândută unei alte entități pe teritoriul național. În consecință, în condițiile în care societatea X SRL a încheiat contractul de vânzare cu clientul AA GMBH cu sediul în Germania - care este una și aceeași persoană indiferent de codul fiscal pe care îi indică - prin schimbarea locului de livrare nu era nicidecum necesară anularea sau modificarea contractului de vânzare în sensul înlocuirii partenerului contractual (care a rămas același) și nici nu exista vreun motiv de modificare a coordonatelor plății prețului (persoana plătitoare fiind în esență una și aceeași).

2.2. Al doilea raționament pe care se fundamentează concluziile organelor de control referitoare la faptul că petenta a urmărit și obținut un avantaj fiscal injust și ar fi încălcat principiul bunei credințe în materie fiscală, este, în opinia reprezentantului legal al petentei unul greșit, deoarece demersurile făcute de către societate în calitate de vânzător, în scopul restabilirii principiului neutralității TVA aferent tranzacției în litigiu reprezintă exercitarea unui drept legitim, deoarece **întregul mecanism de colectare și deducere a TVA este reglementat în legislația fiscală în scopul respectării și aplicării principiului neutralității taxei.**

Totodată în cuprinsul contestației petenta mai precizează faptul că în urma controlului precedent care a constatat că marfa livrată nu a părăsit teritoriul României, prin Decizia de impunere F-AR/04.03.2014, societății sale i s-a impus să achite din fonduri proprii suma reprezentând TVA aferentă operațiunii de livrare, care nu întrunea condițiile unei livrări intracomunitare, petenta înregistrând în evidența contabilă acest TVA suplimentar, pe care l-a și achitat efectiv. Însa sub aspectul principiului neutralității taxei s-a creat un dezechilibru în sensul că taxa aferentă acestei operațiuni de livrare nu a mai avut un efect neutru asupra societății, ca vânzător, ci societatea a fost păgubită cu suma plătită, fără a fi facturată cumpărătorului. Urmare a recunoașterii greșelii de comunicare de către partenerul AA GMBH, societatea și-a valorificat dreptul legitim la restabilirea principiului neutralității taxei, refăcând documentele de livrare conform realității faptice.

De altfel, afirmă că, inclusiv în materie contabilă există o obligație elementară ca documentele înregistrate în contabilitate să reflecte întocmai realitatea faptică a operațiunii economice, astfel că, în opinia sa, inclusiv din acest punct de vedere nu numai că avea dreptul, ci chiar obligația legală de a corecta documentele înregistrate în contabilitate (facturi de livrare), conform realității faptice a operațiunii economice, care în fapt s-a consumat ca o livrare națională.

Petenta concluzionează că, prin corecțiile făcute - adică stornarea facturilor emise inițial pentru livrare intracomunitară și remiterea lor corectă pentru livrare națională - n-a făcut decât **sa rectifice documentele înregistrate în contabilitate**

conform realității faptice a operațiunii economice, iar scopul urmărit a fost restabilirea și respectarea principiului neutralității taxei, reținându-se în mod greșit că aceste demersuri ar fi încălcat principiul bunei-credințe enunțat în Codul de procedura fiscală și prin care s-ar fi obținut un avantaj fiscal injust.

În acest context, arată că nici practica CJUE invocată în RIF nu are aplicabilitate în speță, deoarece nu este vorba despre operațiuni economice create artificial, doar în scopul obținerii unui avantaj fiscal injust, ci dimpotrivă operațiunea economică de livrare a mărfii către partenerul nostru AA GmbH este, în opinia sa, cât se poate de reală, iar realitatea faptică – certificată ca atare de organul fiscal – este ca această operațiune de livrare s-a derulat pe teritoriul național.

Nu în ultimul rând, petenta afirmă ca, nici argumentul referitor la încercarea de a anula efectele actului administrativ fiscal emis în urma inspecției fiscale precedente nu subzistă, întrucât respectivul act a fost executat integral și și-a produs efectele în momentul în care, după comunicarea deciziei, societatea a operat în contabilitate și a și executat/achitat efectiv obligația suplimentară de plată a TVA stabilită suplimentar.

Cât privește posibilitatea sa de a contesta decizia de impunere conform Codului de procedura fiscală, petenta afirmă că la momentul emiterii și comunicării deciziei de impunere F-AR/04.03.2014 nu avea nici un motiv de a o contesta întrucât decizia era corectă în raport cu documentele existente până la acel moment.

Pe de altă parte, reprezentantul legal al petentei, susține că, nu există nici un temei legal de a susține că după emiterea unei astfel de decizii de impunere și plata obligațiilor fiscale suplimentare stabilite de inspecție fiscală, contribuabilul nu ar avea dreptul de a-și corecta conduita și de a face demersurile necesare pentru restabilirea legalității și normalității.

În concluzie, solicita constatarea faptului ca Argumentele 4 și 5 invocate de organele de inspecție fiscală se bazează pe un raționament eronat, întrucât în realitate, este dreptul său legitim de a beneficia de principiul neutralității TVA, la fel cum este și obligația sa legală aceea de a asigura deplina concordanță între documentele înregistrate în contabilitate și realitatea faptică a operațiunilor economice derulate.

Cât privește argumentul 1 referitor la existența unor necorelări între jurnalul de vânzări și decontul de TVA aferent lunii martie 2014, acesta este, în opinia petentei, unul lipsit de orice relevanță în cazul din speță. Susține că, aceste necorelări sunt perfect explicabile prin aceea că după comunicarea Deciziei de impunere nr. F-AR/04.03.2014, s-a conformat măsurilor dispuse de organul de control și a efectuat măsurile de corecție necesare, în sensul că a emis un nou set de facturi pe seama partenerului său AA GmbH (identificat cu codul fiscal german), adăugând TVA în cota standard la suma facturată.

Acest nou set de facturi - întocmit în baza deciziei de impunere - a fost înregistrat automat în jurnalul de vânzări, însă în mod firesc ele nu au mai fost preluate și în decontul de TVA aferent perioadei în care au fost reemise facturile

(martie 2014), întrucât prin preluarea lor s-ar fi realizat o dublare a TVA de plata aferent acestei tranzacții.

Cu alte cuvinte, susține că, obligația sa de a colecta și plăti TVA aferentă acestei livrări a luat naștere și a fost executată în baza Deciziei de impunere nr. F-AR .../04.03.2014, obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin această decizie fiind înregistrate în mod corespunzător în evidențele sale contabile și achitate efectiv în baza deciziei de impunere, iar în condițiile în care noul set de facturi din luna martie 2014 (facturile reemise în scop de corecție) ar fi fost preluat și în decontul de TVA aferent perioadei, petenta ar fi devenit obligată să colecteze și să plătească pentru a doua oară suma reprezentând TVA aferent aceleiași operațiuni de livrare, în baza decontului de TVA aferent perioadei (martie 2014) în care au fost reemise facturile de corecție.

Referitor la Argumentul 3 privind aspectele legate de transpunerea fiscală a operațiunilor scriptice care s-ar fi realizat cu încălcarea prevederilor legale aplicabile - în speța Anexa 2 Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) „Decont de taxa pe valoarea adăugată” din OPANAF nr. 1790/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularului 300 decont de taxa pe valoarea adăugată, petenta susține că „pretinsa neconformitate speculată de organul fiscal constă doar în aceea că suma în discuție (xxxxx lei) ar fi fost înscrisă la rândul 9 din decont (corespunzător vânzărilor realizate pe parcursul lunii respective, preluate ca atare din jurnalul de vânzări și pentru care exigibilitatea TVA intervine în cursul lunii) și nu la rândul 16 din decont (unde se înscriu corecțiile vis-a-vis de informațiile declarate în lunile anterioare)”

Astfel, susține că, modalitatea de redactare a decontului de TVA a fost determinată strict de modul de operare a programului informatic de contabilitate, respectiv de faptul că deducerea sumei în litigiu s-a realizat în baza datei calendaristice de emisie a facturilor de stornare (prin care au fost stornate facturile emise inițial pentru livrare intracomunitară), care prin modul de funcționare a programului se preiau automat la rândul 9 din decontul de TVA. Totodată susține faptul că eroarea de redactare nu a modificat cu nimic totalul decontului de TVA la sfârșitul de luna întrucât în toate cazurile totalul declarației de TVA la sfârșitul lunii este o sumă aritmetică a valorilor declarate în luna de declarare însumate cu valorile corecțiilor pentru perioadele anterioare, astfel, în toate cazurile, totalul la sfârșitul lunii ia în considerare atât sumele negative înscrise la rândul 9, cât și pe cele înscrise la rândul 16, fiind astfel irelevant, sub aspectul totalului decontului de TVA la sfârșitul lunii, dacă o sumă negativă a fost înscrisă la rândul 9 sau la rândul 16.

Prin urmare petenta concluzionează că nu există niciun motiv legal de nerecunoaștere a dreptului de deducere a sumei de xxxxxx lei, în condițiile în care rezultatul final al decontului de TVA aferent perioadei este cel corect.

II. Prin Decizia de impunere F-AR nr. .../10.02.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice încheiată la X S.R.L., organele de inspecție

fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare, constatându-se că:

În cursul lunii martie 2014, firma D S.R.L. (societate radiată de la 01.09.2016 conform Certificatului de radiere nr. /21.09.2016, fuzionată prin absorbție cu firma T S.R.L. în luna septembrie 2016) a înregistrat în evidența tehnic-operativă (jurnalul de vânzări aferent lunii martie 2014) un număr total de 180 facturi emise către partenerul AA GmbH Germania în cuprinsul cărora au fost reflectate operațiuni economice constând în stornarea unor livrări intracomunitare realizate în cursul lunii octombrie 2013, reîncadarea acestora în categoria livrărilor naționale (pentru care s-a aplicat cota standard de taxă pe valoarea adăugată) respectiv stornarea acestor livrări naționale anterior pentru care s-a aplicat cota standard de TVA și includerea acestora în categoria operațiunilor de livrări de bunuri pentru care s-au aplicat măsurile de simplificare.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că, toate aceste operațiuni economice au fost subsecvente inspecției fiscale precedente finalizate în cursul lunii martie 2014.

Astfel, s-a constatat că, inspecția fiscală precedentă efectuată la firma D S.R.L. a fost finalizată în luna martie 2014 fiind materializată prin întocmirea Deciziei de impunere nr. F-AR /04.03.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR /04.03.2014, prin actul administrativ fiscal emis urmare acestui control stabilindu - se debite suplimentare în sarcina societății verificate D S.R.L., din care suma totală de xxxxx lei a reprezentat taxa pe valoarea adăugată aferentă unor livrări "de bunuri (rapiță) efectuate de D S.R.L. către AA GmbH (.....) în cursul lunii octombrie 2013 " care "au fost efectuate pe teritoriul național și ca atare nu îndeplinesc condițiile prevăzute de legislația în vigoare (nu se face dovada că bunurile au fost expediate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizori sau de persoana către care se efectuează livrarea, ori de altă persoană în contul acestora) în vederea încadrării acestora ca livrări intracomunitare de bunuri, astfel cum sunt definite acestea la art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003".

În raport cu situația de fapt constatată cu ocazia primului control fiscal, s-a concluzionat că „livrările de bunuri (rapiță) efectuate de D S.R.L. către AA GmbH (DE) în cursul lunii octombrie 2013 au fost efectuate pe teritoriul național și ca atare nu îndeplinesc condițiile prevăzute de legislația în vigoare (nu se face dovada că bunurile au fost expediate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizori sau de persoana către care se efectuează livrarea, ori de altă persoană în contul acestora) în vederea încadrării acestor ca livrări intracomunitare de bunuri", motiv pentru care s-a aplicat cota standard de taxă pe valoarea adăugată „asupra livrărilor de bunuri (rapiță) efectuate de D S.R.L. către AA GmbH (DE)" rezultând astfel un „ **TVA suplimentară stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă de xxxxxxxx lei (xxxxxxx lei * 24%)**".

Astfel, din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală s-a constatat că, tratamentul fiscal aplicat operațiunilor scriptice efectuate de petenta ulterior primului control fiscal, s-a concretizat în cuprinsul decontului de taxă pe valoarea

adăugată aferent lunii martie 2014, în sensul că firma D S.R.L. a înscris la rândul nr.1 *"Livrări intracomunitare de bunuri, scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) și d) din Codul fiscal"* cu semnul minus suma de xxxxxxxx lei și la rândul nr.9 *"Livrări de bunuri și prestări de servicii, taxabile cu cota 24%"* cu semnul minus suma de xxxxxxx lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă (tot cu semnul minus) în sumă de xxxxx lei rezultând la finele perioadei de raportare sumă negativă a TVA (solicitată la restituire) în cuantum de xxxxx lei, în condițiile în care:

- conform evidenței tehnic - operativă aferentă lunii martie 2014 (jurnalul de vânzări pentru luna martie 2014) petenta înregistra taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de xxx lei (totalul coloanei nr. 12 *"Livrări de bunuri și prestări de servicii - Operațiuni exigibile - Valoare TVA"*) rezultată din stornarea livrărilor intracomunitare efectuate în cursul lunii octombrie 2013, înregistrarea operațiunilor respective în categoria livrărilor naționale pentru care s-a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă, stornarea livrărilor pentru care s-a aplicat cota standard de taxă pe valoarea adăugată (24%) respectiv includerea scriptică a operațiunilor respective în categoria livrărilor supuse măsurilor de simplificare

- taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei de raportare este în sumă de xxxx lei

Prin urmare, organele de inspecție au concluzionat că, transpunerea fiscală a operațiunilor efectuate de fosta D S.R.L. ulterior finalizării inspecției fiscale precedente, s-a realizat cu încălcarea prevederilor legale aplicabile - în speță Anexa nr.2 Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” din O.P.A.N.AF. nr. 1790/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularului 300 decont de taxă pe valoarea adăugată, Secțiunea *„Taxa pe valoarea adăugată colectată”* - rândul 9 conform cărora la rubrica respectivă *„se înscriu informațiile preluate din jurnalul de vânzări pentru operațiuni a căror exigibilitate intervine în perioada de raportare”* în condițiile în care prevederile art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare indică explicit faptul că *„decontul de taxă întocmit (...) va cuprinde (...) suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitate taxei”* cu mențiunea că *„datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări”* nefiind astfel respectate normele legale referitoare la întocmirea decontului de taxă pe valoarea adăugată în sensul în care sumele înregistrate în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii martie 2014 nu sunt corelate cu sumele înregistrate în evidența tehnic-operativă (jurnalul de vânzări aferent lunii martie 2014), petenta încălcând prevederile O.P.A.N.AF. nr. 1790/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularului 300 decont de taxă pe valoarea adăugată.

Complementar aspectelor constatate, organele de inspecție au arătat că, operațiunile analizate, efectuate de către firma D S.R.L. în cursul lunii martie 2014,

au reprezentat în fapt un demers prin care firma a obținut un avantaj fiscal, determinând în mod artificial o situație fiscală mai favorabilă, în sensul că:

- reîncadrarea livrărilor intracomunitare efectuate în cursul lunii octombrie 2013 s-a realizat ulterior inspecției fiscale parțiale care a constatat derularea de operațiuni economice constând în livrări intracomunitare de bunuri (cereale) pentru care societatea nu a prezentat documente care să justifice aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, și, în legătură cu care, la finele inspecției precedente, reprezentantul legal al firmei D S.R.L. a declarat explicit faptul că, acordul de voință dintre părți „contractul de cumpărare nr...../27.09.2013 încheiat între AA GmbH (DE xxxxxxxxx) în calitate de cumpărător și D S.R.L. în calitate de vânzător, nu a fost modificat prin alte contracte, acte adiționale sau orice alte înscrisuri”, „nu deținem alte documente justificative decât cele prezentate până la data prezentei organelor de inspecție fiscală”, respectiv faptul că „livrările efectuate de D S.R.L. am considerat că au respectat înțelegerea părților, iar prin plata efectuată de către AA GmbH (DE xxxxxxxxx) am considerat operațiunea încheiată conform contractului”;

- fondul economic al tranzacției nu s-a modificat (livrările au fost efectuate tot către AA GmbH, încasarea contravalorii acestora s-a realizat din partea partenerului intracomunitar plătitorul fiind AA GmbH din Germania (identificat cu DE)) în sensul că firma D S.R.L. nu a prezentat înscrisuri suplimentare care să confirme anularea unor operațiuni economice derulate și implicit reîncadrarea acestora în categoria livrărilor naționale (nu au fost prezentate documente de transport care să confirme livrarea bunurilor în favoarea reprezentantului fiscal al beneficiarului intracomunitar, nu au fost prezentate documente referitoare la încasarea contravalorii livrărilor efectuate către operatorul economic român).

- transpunerea fiscală a operațiunilor scriptice anterior descrise s-a realizat cu încălcarea prevederilor legale aplicabile - în speță Anexa nr.2 Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” din O.P.A.N.AF. nr. 1790/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularului 300 decont de taxă pe valoarea adăugată, Secțiunea „Taxa pe valoarea adăugată colectată” - rândul 9

- din punct de vedere procedural fiscal, demersul aplicat de firma D S.R.L. încalcă principiul bunei-credințe enunțat de Codul de procedură fiscală conform căruia „contribuabilul/plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate”, în sensul că, în fapt, prin intermediul operațiunilor scriptice realizate în cursul lunii martie 2014, firma D S.R.L. a anulat actul administrativ fiscal precedent în condițiile în care prevederile art.50 din Codul de procedură fiscală menționează că „actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat” doar de către organul fiscal competent și doar în limitele și condițiile procedurii fiscale.

- aferent lunii martie 2014 firma D S.R.L. ar fi înregistrat suma negativă de taxă pe valoarea adăugată așa cum este definită de prevederile art.147^A3 alin.(1) din

Codul fiscal în sumă de xxxxxxx lei determinată prin diferența dintre cuantumul taxei pe valoarea adăugată deductibile în sumă de xxxxxxx lei și cuantumul taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de xxxxxxx lei.

Prin urmare, s-a concluzionat că, demersurile întreprinse de către firma D S.R.L. în cursul lunii martie 2014 pot reprezenta o practică abuzivă așa cum este descrisă în cuprinsul Hotărârii C.E.J. din 22.03.2012 privind Decizia nr. 153/2011 „Klub OOD” în sensul în care în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante, s-a beneficiat de un avantaj fiscal, iar scopul esențial al demersurilor întreprinse a vizat obținerea avantajului respectiv.

În concluzie, s-a stabilit că **suma de xxxxx lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina societății D S.R.L. pentru perioada 01.10.2013 - 30.11.2013 cu ocazia inspecției fiscale precedente, înscrisă în cuprinsul Deciziei de impunere nr.F-AR xxx/04.03.2014,
- taxa pe valoarea adăugată colectată omisă la preluare în cuprinsul decontului de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii martie 2014, în condițiile în care cuantumul TVA colectată aferentă lunii martie 2014 este în sumă de xxxx lei, **este datorată de firma D S.R.L. cu titlul de taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sarcina T SRL** având în vedere că firma D S.R.L. a fost radiată de la 01.09.2016 conform Certificatului de radiere nr./21.09.2016 și a fuzionat prin absorbție cu firma T S.R.L. în luna septembrie 2016.

III. T S.R.L. cu sediul Sat, Com....., NR..... Ap., Jud. Arad este înregistrată la O.R.C. sub nr., are cod unic de înregistrare RO....., cod CAEN 111 - „ Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase ”.

A. Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/10.02.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală

A.1 Referitor la suma de xxxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare și stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/10.02.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, în anul 2014, firma D S.R.L a fost supusă inspecției fiscale finalizată în cursul lunii martie 2014 și materializată prin întocmirea Deciziei de impunere nr. F-AR/04.03.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/04.03.2014.

Prin Decizia de impunere nr. F-AR/04.03.2014 s-a stabilit în sarcina societății verificate D S.R.L, debite suplimentare din care și suma totală de xxxxxx lei reprezentand taxa pe valoarea adăugată aferentă unor livrări "de bunuri (rapiță)

efectuate de D S.R.L. către AA GmbH (DE.....) în cursul lunii octombrie 2013 " care "au fost efectuate pe teritoriul național și ca atare nu îndeplinesc condițiile prevăzute de legislația în vigoare (nu se face dovada că bunurile au fost expediate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizori sau de persoana către care se efectuează livrarea, ori de alta persoană în contul acestora) în vederea încadrării acestora ca livrări intracomunitare de bunuri, astfel cum sunt definite acestea la art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003".

Astfel, rezultă că prin Decizia de impunere nr. F-AR/04.03.2014, comunicata firmei D S.R.L. în condițiile legii, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, a stabilit că firma datorează o **TVA suplimentară în sumă de xxxxx lei (xxxxxxx lei * 24%)** încadrând livrările de bunuri (rapiță) efectuate de D S.R.L. către AA GmbH (DE) ca și livrări naționale pentru care s-a aplicat cota standard de taxa pe valoarea adăugată de 24% în condițiile în care, s-a constatat că: „ livrările de bunuri (rapiță) efectuate de D S.R.L. către AA GmbH (DE) în cursul lunii octombrie 2013 au fost efectuate pe teritoriul național și ca atare nu îndeplinesc condițiile prevăzute de legislația în vigoare (nu se face dovada că bunurile au fost expediate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizori sau de persoana către care se efectuează livrarea, ori de altă persoană în contul acestora) în vederea încadrării acestor ca livrări intracomunitare de bunuri".

Analizând susținerile reprezentantului legal al petentei din contestația care face obiectul prezentei cauze deduse judecății, rezultă că referitor la aceste operațiuni petenta a fost înștiințată de către partenerul său din Germania la data de 28.03.2014, în legătură cu faptul că acesta a constatat că facturile „ sunt emise pe CIF de Germania și cu TVA românesc, având în vedere că marfa nu a părăsit teritoriul României”, motiv pentru care a solicitat facturarea pe datele de identificare ale firmei din România.

Totodată, din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că Decizia de impunere nr. F-AR/04.03.2014 privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nu a făcut obiectul exercitării căii administrative de atac de către D S.R.L. – situație ipotetică în care exista posibilitatea legală ca, în termenul legal de 30 zile reglementat la art. 207 alin.1 din OG nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, petenta formulând contestație să-și exercite posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 213 alin.4 din OG nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală „(4) *Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora*”, depunând în motivarea acesteia ca probă nouă, Înștiințarea emisă de partenerul său din Germania AA GmbH la data de 28.03.2014.

Având în vedere că petenta nu a utilizat posibilitățile legale conferite de legiuitor prin dispozițiile Titlului IX din Codul de procedura fiscală, ca lege specială, ignorând posibilitatea legală a formulării contestației, prin intermediul căreia exista prezumția modificării stării de fapt fiscale consemnată în Decizia de impunere nr. F-AR/04.03.2014, prin depunerea de către petentă a Înștiințării primită de la partenerul său german la data de 28.03.2014, conform art. 213 alin.4 din OG nr.92/2003, acest TVA suplimentar în suma de xxxxxx lei aferent operațiunilor de livrări de rapiță efectuate de D către AA GmbH (DE), în luna octombrie 2013, stabilit în sarcina D S.R.L. prin Decizia de impunere nr. F-AR/04.03.2014 **a rămas datorat cu titlu definitiv, în condițiile în care petenta nu și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor de a formula contestație împotriva acestui act administrativ fiscal**, depunând mijloace de probă noi. Rezultă astfel că decizia de impunere nr. F-AR/04.03.2014 reprezintă **actul administrativ fiscal prin care s-a stabilit cu titlu definitiv că operațiunile de livrări de bunuri (rapiță) efectuate de D S.R.L. către AA GmbH (DE) reprezintă livrări naționale taxabile cu cota de TVA de 24% conform art. 140 alin.1 din Codul fiscal**, în considerarea celor descrise în cele ce preced.

Cu toate acestea, ulterior finalizării inspecției fiscale efectuată la D SRL, materializată prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/04.03.2014 care a stat la baza Deciziei de impunere nr. F-AR/04.03.2014, în cursul lunii martie 2014, firma D S.R.L. a înregistrat în evidența tehnico-operativă (jurnalul de vânzări aferent lunii martie 2014) un număr total de 180 facturi emise către partenerul AA GmbH Germania în cuprinsul cărora au fost reflectate operațiuni economice constând în **stornarea livrărilor intracomunitare realizate în cursul lunii octombrie 2013, reîncadarea acestora în categoria livrărilor naționale** (pentru care s-a aplicat cota standard de taxă pe valoarea adăugată) **respectiv stornarea acestor livrări naționale pentru care s-a aplicat cota standard de TVA și includerea acestora în categoria operațiunilor de livrări de bunuri pentru care s-au aplicat măsurile de simplificare.**

În concret, ulterior finalizării inspecției fiscale precedente, în cursul lunii martie 2014 societatea D S.R.L. (societate fuzionată prin absorbție cu societatea T S.R.L. în luna septembrie 2016) în baza înscrisurilor emise de către partenerul AA GmbH Germania (identificat cu DE.....) a reîncadrat fondul economic al tranzacțiilor derulate cu respectiva societate, în sensul că a înregistrat în evidența tehnic-operativă (jurnalul de vânzări aferent lunii martie 2014) un număr total de 180 facturi emise către partenerul AA GmbH Germania (atât către entitatea de sine stătătoare cât și către reprezentantul său fiscal din România) în cuprinsul cărora au fost reflectate operațiuni economice constând în:

(I) stornarea livrărilor intracomunitare realizate în cursul lunii octombrie 2013 către AA GmbH (constând în livrarea cantității totale de 1.293,5 tone rapiță) în sumă totală de xxxxxx lei (înscrise în facturile de la nr...../10.10.2013 la nr...../14.10.2013) **(Anexa I la RIF)** și reîncadarea acestora în categoria livrărilor naționale (pentru care s-a aplicat cota standard de taxă pe valoarea adăugată) prin

emiterea facturilor de la nr...../27.03.2014 la nr./27.03.2014 (**anexa nr.1 la RIF**), pe considerentul încadrării operațiunilor respective în categoria operațiunilor taxabile („operațiune taxabila, cota de TVA 24%”) având ca fundament următoarele argumente:

- „se storneaza factura ... pentru incadrare eronata TVA"
- „locul de încărcare și locul de descărcare al bunurilor se afla pe teritoriul României, bunurile nu părăsesc teritoriul National"
- „operațiune nu reprezintă livrare intracomunitară de bunuri"
- „livrarea bunurilor se efectuează pe teritoriul României"
- „valoarea facturii reprezintă baza de impozitare conf art. 137 alin. (1) lit a) Cod fiscal"

- „cota de TVA aplicabila este cota standard de 24% conf. Art. 140 alin. (1)"

Cele 60 de facturi emise în data de 27.03.2014 fac trimitere la contractul inițial încheiat cu AA GmbH (identificat cu) respectiv nr...../27.09.2013 (Contract / Kaufvertrag Nr. / 27.09.2013) și poartă sintagma „Factură de corecție conform art 159 alin. (3) Cod fiscal" fiind menționat distinct că „Factura este emisa după control in baza deciziei de impunere F-AR/04.03.2014"

(2) stornarea livrărilor anterior menționate înscrise în facturile de la nr./27.03.2014 la nr...../27.03.2014 prin emiterea a 60 de facturi consecutive (de la nr./31.03.2014 la nr./31.03.2014) pentru care s-a aplicat cota - standard de TVA pe jnoțrviiłderitificării eronate a cumpărătorului conform înștiințării din 28.03.2014 emisă de către AA GmbH Germania, având ca fundament următoarele argumente:

- „se storneaza factura ... pentru identificare eronata cumpărător cf.instiintare din 28.03.2014 "
- „locul de încărcare și locul de descărcare al bunurilor se afla pe teritoriul României, bunurile nu părăsesc teritoriul National"
- „operațiune nu reprezintă livrare intracomunitară de bunuri"
- „livrarea bunurilor se efectuează pe teritoriul României"
- „valoarea facturii reprezintă baza de impozitare conf art. 137 alin. (1) lit a) Cod fiscal"

- „cota de TVA aplicabila este cota standard de 24% conf. Art. 140 alin. (1)"

Cele 60 de facturi emise în data de 31.03.2014 fac trimitere la contractul inițial încheiat cu AA GmbH (identificat cu DE.....) respectiv nr...../27.09.2013 (Contract / Nr./27.09.2013) și poartă sintagma „Factură de corecție conform art 159 alin. (3) Cod fiscal".

(3) includerea livrărilor de bunuri realizate în baza contractului încheiat cu AA GmbH Germania la care s-a făcut trimitere la punctele precedente în categoria operațiunilor de livrări de bunuri pentru care s-au aplicat măsurile de simplificare prin emiterea a 60 de facturi (de la nr...../31.03.2014 la nr...../31.03.2014) către AA GmbH Germania identificat cu codul de identificare fiscală atribuit de către autoritățile fiscale române RO..... prin reprezentant fiscal pe motivul identificării

eronate a cumpărătorului conform înștiințării din 28.03.2014 emisă de către AA GmbH Germania (Anexa nr.2 înștiințare din 28.03.2014).

Tratamentul fiscal aplicat operațiunilor scriptice anterior prezentate și descrise s-a concretizat în cuprinsul decontului de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii martie 2014.

In drept, potrivit Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala

ART. 1

„ **Definiții**

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat;

(...)”

ART. 50

Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal
(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.”

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.”

Față de starea de fapt așa cum rezultă din documentele prezentate coroborat cu prevederile legale incidente în speță, se reține că, prin intermediul operațiunilor scriptice realizate de fosta firma D SRL, în cursul lunii martie 2014, aceasta a **anulat efectele actului administrativ fiscal precedent** – Decizia de impunere nr. F-AR/04.03.2014 prin care s-a stabilit cu titlu definitiv în sarcina sa o TVA suplimentara in suma de xxxxxx lei aferenta acelorasi operațiuni, în sensul că, aceasta a **reîncadat fondul economic al tranzacțiilor prin includerea acestor livrari de bunuri** realizate în baza contractului inițial încheiat cu AA GmbH (DE) **în categoria operațiunilor de livrări de bunuri pentru care s-au aplicat măsurile de simplificare** pe motivul identificării eronate a cumparatorului conform înștiințării din 28.03.2014, cu consecințe asupra taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de xxxxx lei (totalul coloanei nr.12 "Livrări de bunuri și prestări de servicii - Operațiuni exigibile - Valoare TVA") rezultată din stornarea livrărilor intracomunitare efectuate în cursul lunii octombrie 2013, înregistrarea

operațiunilor respective în categoria livrărilor naționale pentru care s-a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă, stornarea livrărilor pentru care s-a aplicat cota standard de taxă pe valoarea adăugată (24%) respectiv includerea scriptică a operațiunilor respective în categoria livrărilor supuse măsurilor de simplificare, în condițiile în care așa cum prevede art.50 din Codul de procedura fiscală, actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat doar de către organul fiscal competent și doar în limitele și condițiile procedurii fiscale.

Or, așa cum s-a arătat în cele de precedent TVA stabilită suplimentar în sumă de xxxxxx lei aferentă operațiunilor de livrări de rapită efectuate de D SRL către partenerul AA GmbH (DE), în luna octombrie 2013, precum și motivele de fapt și drept, au fost consemnate în Decizia de impunere nr. F-ARdin 04.03.2014, împotriva căreia, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că firma D SRL **NU** a exercitat calea administrativă de atac, prin intermediul căreia ar fi existat posibilitatea legală a prezentării mijloacelor de probă pe care le-a primit de la partenerul său german, în termenul legal, respectiv la 28.03.2014.

Astfel, rezultă că aceasta obligație de natura TVA stabilită suplimentar a rămas cu titlu definitiv în sarcina petentei, motiv pentru, în perioada în care petenta și-a declarat TVA de rambursat în cuantumul înscris în decontul aferent lunii septembrie 2016, aceasta nu are dreptul la restituirea integrală a acestui cuantum - fiind influențat cu obligația suplimentară de natura TVA, stabilită anterior de inspecția fiscală, pe care petenta a acceptat-o, aspect al stării de fapt care demonstrează legalitatea determinării TVA datorată de petenta prin actul administrativ contestat, în condițiile în care acest TVA stabilit suplimentar conform deciziei de impunere nr. F-ARdin 04.03.2017 rămasă definitivă era datorat în condițiile legii.

În condițiile în care, petenta consideră că a fost lezată în drepturile sale prin Decizia de impunere nr. F-AR din 04.03.2014, avea posibilitatea legală ca împotriva titlului de creanță să formuleze contestație în calea administrativă de atac, în situația apariției unor elemente noi care ar fi putut modifica starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, conform art. 213 alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată respectiv Înștiințarea din 28.03.2014 emisă de către AA GmbH Germania.

Susținerea reprezentantului legal al petentei potrivit căreia „, actul (constând în Decizia de impunere nr. F-AR din 04.03.2017) a fost executat integral și și-a produs toate efectele în momentul în care, după comunicarea deciziei, societatea a operat în contabilitate și a și executat/achitat efectiv obligația suplimentară de plată a TVA stabilită suplimentar de inspecția fiscală” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care, ulterior punerii în executare a acestei decizii, prin înregistrările operate prin decontul lunii martie 2014 petenta a influențat cuantumul total al TVA datorată, în sensul că a înscris la rândul nr.1 "Livrări intracomunitare de bunuri, scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) și d) din Codul fiscal" cu semnul minus suma de xxxxxx lei și la rândul nr.9 "Livrări de bunuri și prestări de servicii, taxabile cu cota 24%" cu semnul minus suma de

xxxxxxx lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă (tot cu semnul minus) în sumă de xxxxxxx lei, rezultând la finele perioadei de raportare sumă negativă a TVA (solicitată la restituire) în cuantum de xxxxxx lei, în condițiile în care:

- conform evidenței tehnic-operative aferente lunii martie 2014 (jurnalul de vânzări pentru luna martie 2014) societatea înregistra taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de xxxxxxx lei (totalul coloanei nr.12 "Livrări de bunuri și prestări de servicii - Operațiuni exigibile - Valoare TVA") rezultată din stornarea livrărilor intracomunitare efectuate în cursul lunii octombrie 2013, înregistrarea operațiunilor respective în categoria livrărilor naționale pentru care s-a colectat taxă pe valoarea adăugată aferentă, stornarea livrărilor pentru care s-a aplicat cota standard de taxă pe valoarea adăugată (24%) respectiv includerea scriptică a operațiunilor respective în categoria livrărilor supuse măsurilor de simplificare

- taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei de raportare este în sumă de xxxxxxxx lei.

Astfel, nu au fost respectate normele legale referitoare la întocmirea decontului de taxă pe valoarea adăugată, în sensul în care sumele înregistrate în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii martie 2014 nu au fost corelate cu sumele înregistrate în evidența tehnic-operativă (jurnalul de vânzări aferent lunii martie 2014), societatea D S.R.L. încălcând prevederile O.P.A.N.AF. nr.1790/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularului 300 decont de taxă pe valoarea adăugată, iar transpunerea fiscală a operațiunilor scriptice efectuate de D S.R.L. s-a realizat cu încălcarea prevederilor legale aplicabile - în speță Anexa nr.2 Instrucțiuni pentru completarea formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” din O.P.A.N.AF. nr. 1790/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularului 300 decont de taxă pe valoarea adăugată, Secțiunea „Taxa pe valoarea adăugată colectată” - rândul 9 conform căroră la rubrica respectivă „se înscriu informațiile preluate din jurnalul de vânzări pentru operațiuni a căror exigibilitate intervine în perioada de raportare”.

În drept, prevederile art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare dispun faptul că *„decontul de taxă întocmit ... va cuprinde ... suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitate taxei” cu mențiunea că „datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări”*

Învederam ca, în situația în care societatea D S.R.L nu ar fi efectuat operațiunile scriptice din cursul lunii martie 2014, ar fi înregistrat o sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată așa cum este definită de prevederile art.147³ alin.(1) din Codul fiscal în sumă de xxxxxx lei determinată prin diferența dintre cuantumul taxei pe valoarea adăugată deductibile în sumă de xxxxxx lei și cuantumul taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de xxxxxxxx lei.

Totodată, argumentele aduse de reprezentantul legal al petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care, petenta nu a putut proba cu înscrisuri de natura mijloacelor de proba înregistrările efectuate în cadrul decontului de TVA, respectiv existența unor facturi de corecție emise în situația reducerii bazei de impozitare a TVA conform prevederilor art.138 din LEGEA 571/2003 privind Codul fiscal :

ART.138.

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

(...)

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauza ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj."

Referitor la starea de fapt indicată de petenta în cuprinsul contestației, prin care aceasta arată că deși s-a stabilit corect circuitul mărfii livrate clientului AA GMBH, în valoare de xxxxxx lei (suma care face obiectul contestației), organele de inspecție fiscală și-au fundamentat concluziile pe 2 erori de raționament greșite, învederam următoarele:

- reîncadrarea livrărilor intracomunitare efectuate în cursul lunii octombrie 2013 s-a realizat ulterior inspecției fiscale parțiale care a constatat derularea de operațiuni economice constând în livrări intracomunitare de bunuri (cereale) pentru care societatea nu a prezentat documente care să justifice aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată. La finele inspecției precedente, reprezentantul legal al societății D S.R.L. a indicat explicit faptul că acordul de voință dintre părți „contractul de cumpărare nr...../27.09.2013 încheiat între AA GmbH (DE) în calitate de cumpărător și D S.R.L. în calitate de vânzător, nu a fost modificat prin alte contracte, acte adiționale sau orice alte înscrisuri", și ca „nu deținem alte documente justificative decât cele prezentate până la data prezentei organelor de inspecție fiscală", respectiv faptul că „livrările efectuate de D S.R.L. am considerat că au respectat înțelegerea părților, iar prin plata efectuată de către AA GmbH (DE 263250888) am considerat operațiunea încheiată conform contractului";

- fondul economic al tranzacției nu s-a modificat (livrările au fost efectuate tot către AA GmbH, încasarea contravalorii acestora s-a realizat din partea partenerului intracomunitar plătitorul fiind AA GmbH din Germania (identificat cu DE) în sensul ca societatea nu a prezentat înscrisuri suplimentare care să confirme anularea unor operațiuni economice derulate și implicit reîncadrarea acestora în categoria livrărilor naționale (nu au fost prezentate documente de transport care să confirme livrarea bunurilor în favoarea reprezentantului fiscal al beneficiarului intracomunitar, nu au fost prezentate documente referitoare la încasarea contravalorii livrărilor efectuate către operatorul economic român).

Prin motivațiile inserate în cuprinsul contestației, în legătură cu faptul că, demersurile petentei în calitate de vânzător au vizat restabilirea principiului

neutralității TVA aferent tranzacției în litigiu ce reprezintă un drept legitim, reprezentantul legal al petentei încearcă să creeze o aparență de legalitate a înregistrărilor efectuate prin decontul de TVA aferent lunii martie 2014, ulterior controlului materializat prin Decizia de impunere F-AR nr...../04.03.2014, cu ignorarea principiului general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, precum și a dispozițiilor legale exprese ale art.50 din Codul de procedura fiscală potrivit cărora actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat doar de către organul fiscal competent și doar în limitele și condițiile procedurii fiscale, în situația în care, așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentei, TVA stabilit suplimentar în sumă de xxxxx lei aferenta aceluiași operațiuni de livrări de rapiță efectuate către partenerul AA GmbH conform Deciziei de impunere nr. F-AR xxx din 04.03.2017 rămasă definitivă era datorat în condițiile legii.

Astfel, în considerarea celor ce preced, pretențiile reprezentantului legal al petentei de a considera corecte și legale operațiunile efectuate de petentă cu ignorarea actului administrativ fiscal reprezentat de Decizia de impunere nr. F-AR/04.03.2014, definitivă, se situează în afara cadrului legal - Codul de Procedura fiscală, ca lege specială - , care nu prevede posibilitatea legală a modificării de către contribuabili, prin operațiuni ulterioare, a unui act administrativ fiscal emis de autoritatea fiscală și rămas definitiv prin neexercitarea căilor de atac împotriva sa, în condițiile legii.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit. a din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat” și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de T SRL împotriva Deciziei de impunere F-AR nr...../10.02.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală în legătură cu acest capăt de cerere.

A.2. Referitor suma de xxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare și stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../10.02.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală cauza supusa soluționării este dacă Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu soluționarea pe fond a

contestației, în condițiile în care petenta nu aduce nicio motivație în susținerea propriei cauze cu privire la aceste sume.

În fapt, urmare inspecției fiscale, s-a constatat că, în perioada verificată:

- petenta si-a exercitat în mod eronat TVA, în suma de **xxx lei** aferenta unor achiziții care nu au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile în perioada 01.08.2016 - 31.08.2016;

- petenta si-a exercitat în mod eronat TVA, în suma de **xxxx lei**, aferenta unor achiziții care nu au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile conform Anexei 3, pentru perioada 01.09.2016 – 30.09.2016;

- petenta si-a exercitat în mod eronat TVA, în suma de **xxxxx lei** reprezentând 50% din TVA aferenta achizițiilor de piese auto, manopera reparații auto și leasing pentru perioada 01.09.2016 – 30.09.2016;

- petenta si-a exercitat în mod eronat TVA, în suma de **xxxxxx lei** reprezentând 50% din TVA aferenta achizițiilor de piese auto, manopera reparații auto și leasing pentru luna octombrie 2016;

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina firmei D S.R.L. pentru perioada 01.10.2013 - 30.11.2013 cu ocazia inspecției fiscale precedente, înscrisă în cuprinsul Deciziei de impunere nr.F-AR/04.03.2014, în suma de **xxxxxxxx lei** omisa la preluare în cuprinsul decontului de taxa pe valoarea adăugată aferent lunii martie 2014 de către societatea absorbita D SRL este datorată de societatea T S.R.L. cu titlu de taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sarcina sa.

Prin contestația formulată, petenta contestă obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR xxx/10.02.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, dar în motivarea acesteia a prezentat argumente doar în ceea ce privește suma de xxxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar și stabilită suplimentar, pentru celelalte aspecte ale stării de fapt constatată de organele de control, aspecte care au generat obligații suplimentare de plată în sarcina petentei și cuprinse în cuantum total al sumei contestate de xxxxxxxx lei descrise în Raportul de inspecție fiscală F-AR nr. xx/10.02.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR xx/10.02.2017.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

(...)

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază;*”

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

„11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:(...)

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că pentru diferența de xxxxxx lei (xxxxxx lei – xxxxxx lei), petenta nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: *„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări faptice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în cuprinsul contestației formulate a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de

soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petentul să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de respingere a contestației ca nemotivată.

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că, deși, petenta contestă în întregime Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-AR nr./10.02.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând TVA stabilita suplimentar nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia privind obligațiile accesorii de plată F-AR nr./10.02.2017, conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căreia „organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de T S.R.L. pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art. 280 alin.1 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015.

B. Referitor la capetele de cerere privind Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./06.03.2017 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./06.03.2017 emise de A.J.F.P Arad, se rețin următoarele:

În fapt, T a fost supusă inspecției fiscale în urma căreia s-a emis Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR 40/10.02.2017 și Decizia de impunere nr.F-AR10.02.2017 comunicate contribuabilului la data de 20.02.2017

Prin Decizia de impunere nr. F-AR/10.02.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale principale în sumă totală de xxxxxlei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Potrivit art. 113 alin. (1) din Noul Cod de procedură fiscală, respectiv Legea nr. 207/2015, inspecția fiscală stabilește doar diferențe de obligații fiscale principale.

Astfel, la data de 06.03.2017, A.J.F.P Arad Serviciul Evidență pe plătitor Persoane Juridice a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./06.03.2017 și Decizia

referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./06.03.2017, atât pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR/10.02.2017 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată, cât și pentru obligațiile fiscale individualizate prin Declarațiile privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate (cod112) și a Declarației privind obligațiile de plata la bugetul de stat (cod 100) – Impozit pe venitul din alte surse – aferenta lunii decembrie 2016.

Împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere nr. F-AR/10.02.2017 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală, petenta a formulat contestație în cuprinsul căreia a contestat total atât Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./06.03.2017 cât și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./06.03.2017 emise de A.J.F.P Arad .

Referitor la:

- **suma de xxxxxx lei**, reprezentând dobânzi în suma de xxxxxx lei și penalități de întârziere în suma de xxxxxx lei, aferente taxei pe valoarea adăugată, **calculate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./06.03.2017**

- **suma de xxxx lei**, reprezentând penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată, **calculate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./06.03.2017**, având în vedere că documentul prin care s-au individualizat sumele de plată îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR .../20.02.2017, iar la pct. A1 și A2 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată și respectiv nemotivată contestația formulată de contestatară împotriva acestei decizii de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei și deoarece **T SRL** nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, conform principiului de drept *accessorim sequitur principale*, potrivit căruia accesoriul urmează principalul, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **contestația formulată de T SRL împotriva Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./06.03.2017 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./06.03.2017, vor fi respinse ca neîntemeiate pentru suma de xxxxxx lei, respectiv suma de xxx lei.**

Referitor la:

- **suma de xxx lei**, reprezentând dobânzi în suma de 84 lei și penalități de întârziere în suma de xx lei, aferente obligațiilor fiscale individualizate prin Declarațiile privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate (cod112) și a Declarației privind obligațiile de plată la bugetul de stat (cod 100) - Impozit pe venitul din alte surse – aferenta lunii decembrie 2016, **calculate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./06.03.2017.**

- **suma de xx lei**, reprezentând penalitatea de nedeclarare aferentă obligației fiscale individualizată prin decizia nr. F-AR 283/21.09.2016, **calculată prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./06.03.2017**

Prin contestația formulată, petenta contestă în totalitate obligațiile fiscale de natura accesoriilor stabilite prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./06.03.2017 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./06.03.2017 emise de AJFP Arad, fără să prezinte vreun argument în ceea ce privește suma de xxx lei reprezentând accesorii (dobânzi și penalități de întârziere precum și penalități de nedeclarare) aferente obligațiilor fiscale individualizate prin Declarațiile privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate (cod112) și a Declarației privind obligațiile de plată la bugetul de stat (cod 100) - Impozit pe venitul din alte surse – aferenta lunii decembrie 2016 respectiv prin Decizia nr. F-AR/21.09.2016, și cuprinse în cuantumul total al sumelor stabilite prin aceste decizii de accesorii.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

“ *Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază ”;

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”;

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

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

„ART. 276

Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/1806.2010, se reține că “*motivarea contestației în procedura*

administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Pe cale de consecință, cu privire **suma totală de xxx lei**, reprezentând dobânzi de întârziere în suma de xx lei și penalități de întârziere în suma de xx lei aferente obligațiilor fiscale individualizate prin Declarațiile privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate (cod112) și a Declarației privind obligațiile de plată la bugetul de stat (cod 100) - Impozit pe venitul din alte surse – aferenta lunii decembrie 2016, calculate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./06.03.2017 precum și **suma de xx lei**, reprezentând penalitate de nedeclarare aferente obligației fiscale individualizate prin decizia nr. F-AR/21.09.2016, calculată prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.9/06.03.2017, având în vedere faptul că T SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept respectiv modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată și prin care să infirme constatările organelor de administrare din cadrul AJFP Arad, *se va respinge contestația ca nemotivată*, pentru aceste sume în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la contestația formulată împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/10.02.2017**, 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 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„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 obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR/10.02.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

- **respingerea ca nemotivată** a contestației formulată împotriva următoarelor acte administrativ fiscale:

- Decizia de impunere nr. F-AR .../10.02.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, pentru suma de **xxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

- Decizia nr...../06.03.2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, pentru suma de **xxx lei** reprezentând penalitati de nedeclarare, și

- Decizia nr./06.03.2017 referitoare la obligațiile de plata accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad pentru suma totala de **xxx lei** reprezentând: dobânzi de întârziere in suma de xx lei si penalități pentru suma de xx lei.

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva următoarelor acte administrativ fiscale:

- Decizia de impunere nr. F-AR xx/10.02.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, pentru suma de **xxxxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

- Decizia nr./06.03.2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, pentru suma de **xxxx lei** reprezentând penalități de nedeclarare, și

- Decizia nr./06.03.2017 referitoare la obligațiile de plată accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad pentru suma totală de **xxxxxx lei** reprezentând dobânzi în suma de xxxxx și penalități de întârziere în suma de xxxxx lei.

- prezenta decizie se comunica la:

- CAB AV.

- A.J.F.P ARAD

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,