

DECIZIA NR. 3597/2017
privind soluționarea contestației depuse de
X, din mun. X, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 36756/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 4667/2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 36756/2016, cu privire la contestația formulată de X, C.N.P.x, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Rahova nr. 16, ap. 7, județul X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 293923/2016, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice XG_AIF X/27.09.2016, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală XG_AIF X/27.09.2016 și **are ca obiect suma totală de X lei.**

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data preluării plicului conținând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice XG_AIF X/27.09.2016, respectiv data de **30.09.2016**, conform confirmării de primire anexată la dosarul contestației și data depunerii contestației la Oficiul poștal, respectiv data de **01.11.2016**, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe plicul cu care a fost transmisă contestația.

Contestația este formulată prin avocat LA, în baza Împuternicirii avocațiale nr. 39/19.09.2016 și a contractului de asistență juridică nr. 30/19.09.2016 și prezintă în original semnătura acesteia.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de X din mun. X, jud. X, prin avocat LA.

I. Prin contestația formulată X din mun. X, jud. X, solicită anularea/desființarea în totalitate a Deciziei de impunere nr. XG_AIF X/27.09.2016 emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală XG_AIF X/27.09.2016, prin care a fost respinsă rambursarea soldului negativ al **TVA în sumă de X lei.**

Petentul consideră că în conformitate cu dispozițiile art. 49 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Decizia de impunere nr. XG_AIF X/27.09.2016 este nulă și solicită anularea/desființarea actului administrativ în baza art. 50. alin. 1 din același act normativ.

În partea introductivă, contestatarul afirmă că prin decontul de TVA întocmit pentru luna iunie 2016, depus la A.J.F.P. X sub nr. X-2016 din data de 15.07.2016, a solicitat rambursarea soldului negativ de TVA la sfârșitul perioadei de raportare în sumă de X lei. Totodată, aceasta menționează că perioada 01.01.2008 - 31.12.2012 a fost verificată fiind emis Raportul de Inspecție fiscală nr. 287821/15.10.2013, și consideră că soldul sumei de rambursat până la acea dată a fost constatat și nu mai poate fi modificat.

Petentul mai precizează că urmare a dispozițiilor cuprinse în Sentința nr. X/CA/2015, din 23.06.2015, rămasă definitivă prin Decizia nr. X/17.12.2015 a Curții de Apel X, a fost anulată Decizia nr. X/21.12.2012 privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA, astfel că, la data de 21.04.2016, i-a fost atribuit un nou cod de identificare fiscală.

În susținerea contestației, contestatarul aduce următoarele argumente:

1. Prin cererea înregistrată la AJFP X sub nr. X-2016/15.07.2016, în calitate de persoană

- impozabilă, a solicitat rambursarea sumei de X lei reprezentând soldul sumei negative de TVA la sfârșitul perioadei de raportare.
2. De la data înregistrării solicitării- 15 iulie 2016 și până la data începerii inspecției fiscale, respectiv 2 septembrie 2016, erau deja împlinite cele 45 zile prevăzute la art. 77 din Legea nr. 207/2015 pentru soluționarea cererii și nu a fost notificat cu privire la termenul de soluționare aplicabil, în termen de 5 zile de la finalizarea analizei de risc, astfel că termenul legal de emitere a deciziei de impunere era data de 30 august 2016.
 3. Noua legislație fiscală prevede că începând cu data de 01.01.2016 avizul trebuie întocmit pentru toate tipurile de acțiuni de control, după un anumit model, și se comunică în scris în termen de 15 zile dar Avizul de inspecție fiscală nr. X/30.08.2016, în care se arată că data începerii inspecției fiscale este cea de 2 septembrie 2016, nu a fost comunicat în termen legal, și nu respectă modelul prevăzut de Ordinul ANAF nr. 3711/2015 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală.
 4. Invitația înregistrată sub nr. X/2.09.2016, transmisă pe str. Rahova nr. 16, ap.7 la data de 06.09.2016, este întocmită cu încălcarea dispozițiilor legale, nefiind comunicată sub semnătură de primire și nefiind prevăzut un termen rezonabil de prezentare la sediul organului fiscal, petentul considerând că invitația trebuia emisă ulterior comunicării avizului. Astfel, Anexa 10 a OPANAF nr. 3711/2015 prevede și o procedură de somare a contribuabilului în caz de neconformare, document ce se întocmește în cazurile când contribuabilul/plătitorul nu a dat curs invitației organului de inspecție fiscală, în ce privește constatarea la fața locului sau refuză să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele și înscrisurile necesare efectuării/continuării acțiunii de inspecție fiscală.
 5. La punctele 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr. XG_AIF X/27.09.2016 nu sunt prezentate motivele de fapt și cele de drept ale fundamentării acesteia iar la pct. 5 "Mențiuni privind audierea contribuabilului)" nu a fost inserat faptul că, mențiunile se regăsesc la capitolul "Discuția finală" din raportul de inspecție fiscală. Totodată consideră că Punctul de vedere exprimat de petentă nu a fost analizat în raportul de inspecție fiscală punctual, cu argumentarea menținerii soluției inițiale.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice XG_AIF X/27.09.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XG_AIF X/27.09.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au respins la rambursare TVA în sumă de X lei.

Conform constatărilor înscrise de organele de control în Raportul de inspecție fiscală nr. XG_AIF X/27.09.2016, prin decontul de TVA nr. X-2016 din data de 15.07.2016, depus pentru luna iunie 2016, petentul a solicitat rambursarea soldului negativ al TVA în sumă totală de X lei din care X1 lei soldul sumei negative preluat din perioada precedentă, care nu a fost solicitat la rambursare și X2 lei regularizări taxă dedusă.

Inspecția fiscală a vizat TVA pentru perioada 01.01.2013- 30.06.2016 și s-a desfășurat în perioada 02.09.2016- 13.09.2016.

Organele de control precizează că persoana fizică a fost înregistrată din oficiu în scopuri de TVA în data de 10.10.2012, fiindu-i atribuit codul de înregistrare RO X iar prin Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA nr. X/21.12.2012, comunicată contribuabilului în data de 29.01.2013, înregistrarea în scopuri de TVA a fost anulată din oficiu. Deoarece Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA nr. X/21.12.2012, a fost anulată în instanță prin sentința nr. X/CA/2015 din 23.06.2015 a Tribunalului X, rămasă definitivă prin Decizia Curții de Apel X nr. X/17.12.2015, persoana fizică X a fost înregistrată în scopuri de TVA în data de 21.04.2016, fiindu-i atribuit codul ROX.

În luna iulie 2016, contribuabilul a depus decontul de taxă nr. X-2016 cu sold negativ de TVA, pentru care a solicitat rambursarea și pentru care, deoarece indicele SIN calculat a avut valoarea 1, s-a dispus rambursarea cu control anticipat. Drept urmare, în data de 02.09.2016 la

acest contribuabil a fost demarată o inspecție fiscală parțială, în acest sens fiind întocmit Avizul de inspecție fiscală nr. XG_AIF X/30.08.2016.

Organele de control precizează că s-au deplasat în data de 02.09.2016 la domiciliul fiscal al persoanei fizice impozabile X, din mun. X, str. Rahova nr. 16, ap. 7, jud. X, unde nu au găsit această persoană impozabilă iar în urma consultării listei cu locatari au constatat că la ap. 7 figurează o altă persoană. Drept urmare, d-lui X i s-a solicitat, prin Invitația înregistrată la organul fiscal cu nr. X/02.09.2016, transmisă prin poștă cu confirmare de primire, prezența la sediul organului fiscal în data de 06.09.2016, ora 9. Dl X nu s-a prezentat la întâlnirea cu organele de inspecție dar a depus la organul fiscal adresa înregistrată cu nr. X/05.09.2016 prin care anunță că din motive personale nu poate da curs invitației și solicită transmiterea unei noi invitații, la o altă adresă decât cea unde este declarat domiciliul fiscal, respectiv în mun. X, str. Mureșului nr. 3A.

În data de 06.09.2016, organele de inspecție s-au deplasat la adresa comunicată de contribuabil, dar nici la această adresă nu a fost găsit dl X iar în cutia poștală a fost lăsată o nouă invitație pentru data de 07.09.2016.

Urmare acestei Invitații, d-l X a depus o nouă adresă, înregistrată la organul fiscal cu nr. X/07.09.2016 prin care a solicitat transmiterea unei alte invitații, motivând că în data de 07.09.2016 este citat la Tribunal, fără a prezenta însă vreun document în susținerea celor afirmate. În această adresă, contribuabilul precizează că deconturile de TVA pentru anii fiscali 2012, 2013 și 2014 au fost depuse pe codul fiscal ROX și consideră că nu mai are obligația să prezinte aceste acte.

Având în vedere faptul că organul fiscal a fost în imposibilitatea de a verifica modul de fundamentare a cererii de rambursare a soldului sumei negative a TVA și nu a putut stabili dacă TVA solicitată la rambursare a fost corect constituită și a fost aferentă operațiunilor taxabile, așa cum este prevăzut la art. 297 alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a) și art. 321 alin. (1)-(4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, prin Decizia de impunere XG_AIF X/27.09.2016 contestată, a fost respinsă la rambursare întreaga valoare a TVA solicitată de contribuabil, de X lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestată și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

III.1 Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de contestată pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestată.

În fapt, urmare a inspecției fiscale efectuate, organele fiscale din cadrul AJFP X au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice XG_AIF X/27.09.2016, comunicată contribuabilului, aceasta fiind semnată de organul fiscal care a întocmit actul administrativ fiscal, avizat de șef serviciu și aprobat de șef administrație adjunct, purtând ștampila organului fiscal.

Prin contestația formulată dl X invocă, în esență, vicii de procedură în ceea ce privește selectarea pentru efectuarea de control anticipat, avizarea și citarea la sediul organului fiscal, nemotivarea deciziei prin lipsa înscrierii mențiunilor cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil, precum și lipsa motivelor de fapt și de drept.

În drept, potrivit art. 46 și art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“art. 46

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

“Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Conform prevederilor legale antecitate, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. 1, lit. b din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului, nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, *Explicatiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

Astfel, conform prevederilor art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă, aprobat prin legea nr 134/2010, coroborat cu art. 3 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

art. 175 alin. (1) „Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.”

Codul de procedură fiscală

art. 3 alin. (2) „Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”

pentru a fi lovit de nulitate (relativă), actul administrativ fiscal trebuie să producă părții, urmare a nerespectării cerinței legale, o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.

Se reține că în speță, actul administrativ fiscal contestat cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. 1 lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului

fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil.

În ceea ce privește invocarea de către contribuabil a dispozițiilor art. 49, alin. (1) lit. c) din Legea 207/2015, se impune a se analiza dacă aspectele semnalate de petent sunt întemeiate și reprezintă cauze care pot duce la anulabilitatea Deciziei de impunere. Astfel:

A) Referitor la aspectele de încălcare a procedurii de soluționare a cererii de rambursare

În contestația depusă contribuabilul afirmă că la data începerii inspecției fiscale-02.09.2016 era deja împlinit termenul de 45 de zile, prevăzut la art. 77 din Legea 207/2015 pentru soluționarea cererii sale și că, în situația în care nu a fost notificat cu privire la prelungirea termenului de soluționare în vederea efectuării inspecției fiscale, termenul legal de emitere a deciziei de impunere era data de 30 august 2016.

Referitor la acest aspect, se reține că în confirmare cu prevederile art. 77 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 77 Termenul de soluționare a cererilor contribuabilului/plătitorului

(1) Cererile depuse de către contribuabil/plătitor la organul fiscal se soluționează de către acesta în termen de **45 de zile de la înregistrare**.

(2) În situațiile în care, pentru soluționarea cererii, este necesară administrarea de probe suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării probei și data obținerii acesteia, dar nu mai mult de:

a) două luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la contribuabilul/plătitorul solicitant;

b) 3 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități sau instituții publice ori de la terțe persoane din România;

c) 6 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități fiscale din alte state, potrivit legii.

(3) În situațiile prevăzute la alin. (2) lit. b) și c), organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul/plătitorul cu privire la prelungirea termenului de soluționare a cererii.

(4) În situația prevăzută la alin. (2) lit. a), termenul de două luni poate fi prelungit de organul fiscal la cererea contribuabilului/plătitorului.

(5) În situația în care, pe baza analizei de risc, soluționarea cererii necesită efectuarea inspecției fiscale, termenul de soluționare a cererii este de **cel mult 90 de zile de la înregistrarea cererii**, prevederile alin. (2) - (4) aplicându-se în mod corespunzător. În acest caz **contribuabilul/plătitorul este notificat cu privire la termenul de soluționare aplicabil** în termen de 5 zile de la finalizarea analizei de risc. Inspecția fiscală pentru soluționarea cererii este o inspecție fiscală parțială în sensul art. 115.

(6) Inspecția fiscală pentru soluționarea cererii potrivit alin. (5) poate fi suspendată în condițiile art. 127. În acest caz, nu sunt aplicabile prevederile alin. (2). Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul termenului prevăzut la alin. (5).”

Astfel, având în vedere faptul că cererea de rambursare a fost depusă la data de 15.07.2016 iar Raportul de inspecție fiscală a fost încheiat în 27.09.2016, se constată că organul fiscal a respectat termenul de 90 de zile pentru soluționarea cererii.

De asemenea, contribuabilul învederează că în Raportul de inspecție finală, este indicat pentru atribuirea indicelui SIN =1, Ordinul MFP nr. 263/2010 și nu OMFP nr. 3699/2015 prin care s-a aprobat noua Procedură de soluționare a deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, precum și modelul și conținutul unor formulare, în vigoare de la 1 ianuarie 2016, care se aplică începând cu deconturile de TVA depuse după această dată.

Referitor la această sesizare, organul de soluționare reține că decontul de TVA cu opțiune de rambursare nr. X-2016, supus verificării, a fost depus în luna iulie 2016, dată la care erau în vigoare prevederile Ordinului nr. 3699/2015 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare. În această situație, analiza care este necesar a se efectua este dacă, prin înscrierea eronată a prevederii legale în baza căreia s-a calculat indicele SIN, contribuabilul a fost afectat de o „gravă și evidentă eroare” și sunt

îndeplinite condițiile pentru nulitatea actului administrativ fiscal prevăzute la art. 49 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, organul de soluționare reține că menționarea OMFP nr. 263/2010 în Raportul de inspecție fiscală are doar caracter informativ și că nu influențează în niciun fel concluziile care au dus la respingerea rambursării TVA, în condițiile în care calculul care a determinat efectuarea inspecției anticipate nu a fost efectuat de organele de control. De asemenea, această eroare nu împiedică petentul să formuleze o apărare pertinentă, din analiza comparativă a prevederilor Ordinului nr. 263/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare și a Ordinului nr. 3699/2015 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, prezentată în tabelul de mai jos, rezultând că prevederile privind calculul indicelui SIN și situațiile în care se efectuează control anticipat sunt aceleași, ambele acte normative statuând necesitatea efectuării de verificări anticipate în cazul contribuabililor pentru care se determină SIN la valoarea de o unitate.

ORDIN Nr. 263 din 22 februarie 2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare	ORDIN Nr. 3699/2015 din 17 decembrie 2015 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare
ANEXA 1 PROCEDURA DE SOLUȚIONARE a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare	ANEXA 1 PROCEDURA DE SOLUȚIONARE a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare
CAPITOLUL II Procedura de soluționare a solicitărilor de rambursare A. Prevederi generale privind soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare depuse de toate categoriile de contribuabili	CAPITOLUL II Prevederi generale privind soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare depuse de toate categoriile de contribuabili
2. Deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare se soluționează în funcție de gradul de risc fiscal pe care îl prezintă fiecare persoană impozabilă, astfel: a) în cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mic - prin emiterea Deciziei de rambursare a TVA; b) în cazul deconturilor de TVA, depuse de alți contribuabili decât marii contribuabili, contribuabilii mijlocii sau exportatorii, încadrate la risc fiscal mediu - cu analiză documentară; c) în cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mare - cu inspecție fiscală anticipată.	18. Deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare se soluționează în funcție de gradul de risc fiscal pe care îl prezintă fiecare persoană impozabilă, astfel: a) în cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mic - prin emiterea Deciziei de rambursare a TVA; b) în cazul deconturilor de TVA depuse de alți contribuabili decât marii contribuabili, contribuabilii mijlocii sau exportatorii, încadrate la risc fiscal mediu - cu analiză documentară; c) în cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mare - cu inspecție fiscală anticipată.
2 ¹ .3. Deconturile cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare depuse de persoanele impozabile care nu au fapte de natura infracțiunilor înscrise în cazierul fiscal și nici nu au risc fiscal mare stabilit de organele fiscale, prin care se solicită sume de până la 45.000 lei, se încadrează la risc fiscal mic și se soluționează potrivit pct. 3.	21. Deconturile cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare depuse de persoanele impozabile care nu au fapte de natura infracțiunilor înscrise în cazierul fiscal și nici nu au risc fiscal mare stabilit de organele fiscale, prin care se solicită sume de până la 45.000 lei, se încadrează la risc fiscal mic și se soluționează potrivit pct. 32.
2 ¹ .5. Deconturile cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, care nu se încadrează în situațiile prevăzute la pct. 2 ¹ .1.1 - 2 ¹ .3 se soluționează, în funcție de categoria persoanei impozabile, potrivit procedurii prevăzute la <u>cap. II lit. B și cap. III.</u>	23. Deconturile cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare care nu se încadrează în situațiile prevăzute la pct. 19 - 21 se soluționează, în funcție de categoria persoanei impozabile, potrivit procedurii prevăzute la <u>cap. III și IV.</u>
B. Procedura de stabilire a gradului de risc fiscal în cazul deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare depuse de alți contribuabili decât marii contribuabili, contribuabilii mijlocii sau exportatorii	CAPITOLUL III Procedura de stabilire a gradului de risc fiscal în cazul deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare depuse de alți contribuabili decât marii contribuabili, contribuabilii mijlocii sau exportatorii
6. SIN-ul se stabilește astfel: 6.1. SIN-ul se stabilește la valoarea de 1 unitate și rambursarea se efectuează numai în urma inspecției fiscale, în următoarele cazuri:	A. Stabilirea Standardului individual negativ (SIN) 42. SIN se stabilește la valoarea de o unitate și rambursarea se efectuează numai în urma inspecției fiscale, în următoarele cazuri: a) pentru persoanele impozabile nou-înființate;

<p>a) *** Abrogată</p> <p>b) pentru persoanele impozabile nou-înființate;</p> <p>c) pentru persoanele impozabile pentru care nu există toate datele necesare întocmirii Fișei de calcul al SIN;</p> <p>d) pentru persoanele impozabile pentru care SIN-ul este negativ (suma de TVA colectată este mai mare decât suma de TVA deductibilă în perioada de referință);</p> <p>e) pentru persoanele impozabile care nu au bunuri imobile sau mobile în patrimoniu;</p>	<p>b) pentru persoanele impozabile pentru care nu există toate datele necesare întocmirii Fișei de calcul al SIN;</p> <p>c) pentru persoanele impozabile pentru care SIN este negativ (suma de TVA colectată este mai mare decât suma de TVA deductibilă în perioada de referință);</p> <p>d) pentru persoanele impozabile care nu au bunuri imobile sau mobile în patrimoniu;</p> <p>e) pentru persoanele impozabile pentru care organul fiscal competent a aprobat ca perioadă fiscală semestrul sau anul calendaristic, potrivit prevederilor art. 322 alin. (9) din Codul fiscal și ale <u>normelor metodologice de aplicare a acestora</u>.</p>
<p>6.2.1. Persoanele impozabile nou-înființate sunt acele persoane impozabile care s-au înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în cursul perioadei de referință pentru calculul SIN-ului.</p>	<p>43.(1). Persoanele impozabile nou-înființate sunt acele persoane impozabile care s-au înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în cursul perioadei de referință pentru calculul SIN.</p>

Astfel, având în vedere faptul că petentul nu se află în situația prevăzută la punctul 21 din Ordinul 3699/2015, suma solicitată fiind mai mare de 45.000 lei, a fost demarată procedura de stabilire a gradului de risc fiscal, prin calculul Standardului individual negativ (SIN) și urmare a rezultatului obținut (SIN=1), s-a dispus efectuarea de control anticipat.

Cu privire la Anexa 2.1 care ar conține Fișa de calcul a standardului individual negativ, despre care contribuabilul afirmă că nu i-a parvenit și nu a fost menționată în proiectul de raport, se reține că nu reprezintă anexă la raportul de inspecție fiscală și nu este menționată la Capitolul VIII- Anexe din Raportul de inspecție fiscală, astfel că nu există obligativitatea transmiterii acesteia și contribuabilului. În fapt, organele de control fac referire la Fișa de calcul a standardului individual negativ, care se întocmește în cadrul procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare de către compartimentul de specialitate și care se transmite compartimentului cu atribuții în domeniul inspecției fiscale anexat la decont, în vederea efectuării verificării anticipate a soldului de TVA.

B) Referitor la procedura de avizare a inspecției

În fapt, urmare a dispunerii efectuării de verificări anticipate în ceea ce privește soldul de TVA solicitat la rambursare, organele de inspecție fiscală au emis Avizul de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 122 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„art. 122 Avizul de inspecție fiscală

(1) *Înainte desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

(2) *Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

- a) *cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*
- b) *cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.*

(3) *Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (2).*

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

- a) *în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;*
- b) *în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;*
- c) *pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;*
- d) *în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;*

e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecției fiscale.

Se constată că legislația fiscală prevede obligativitatea emiterii Avizului de inspecție înaintea desfășurării unei inspecții dar, pentru situația în care inspecția se desfășoară ca urmare a unei cereri a contribuabilului pentru a cărei soluționare, urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecției, avizul se comunică la începerea inspecției fiscale. Astfel, în mod eronat petentul incriminează faptul că Avizul nu i-a fost comunicat cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale, organul fiscal neavând această obligație. De asemenea, în cauza analizată nu este cazul ca plătitorul să renunțe la beneficiul perioadei de comunicare a avizului, prevederea legală nefiind incidentă în speță.

Referitor la afirmația contribuabilului că Avizul nu respectă modelul prevăzut de Ordinul nr. 3711/2015 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, se reține că petentul nu indică acele elemente care nu sunt conforme cu prevederea legală, iar din analiza comparativă a Avizului de inspecție fiscală nr. X/30.08.2016 cu modelul din Anexa 1.a) la Ordinul 3711/2015, se constată că acesta conține toate informațiile prevăzute în model.

Drept urmare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației sesizările petentului în legătură cu comunicarea și forma Avizului de inspecție fiscală, acestea nefiind conforme cu prevederea legală.

C) Referitor la procedura de citare a contribuabilului și de solicitare de documente

În ceea ce privește solicitarea adresată contribuabilului de a se prezenta la sediul organului fiscal și de a prezenta documente, din informațiile aflate la dosar se constată următoarele:

1) Organele de control s-au deplasat în data prevăzută pentru începerea inspecției fiscale, 02.09.2016, la domiciliul fiscal al contribuabilului din mun. X str. Rahova, nr. 16, ap. 7, în vederea efectuării verificărilor, urmare a cererii depuse de însuși contribuabilul. La domiciliul fiscal nu a fost identificat dl X, motiv pentru care a fost întocmită Invitația nr. X/02.09.2016 transmisă prin poștă cu confirmare de primire.

În drept, conform prevederilor Ordinului 3711/2015 Invitația prevăzută în Anexa nr. 4. a) la acesta *“Reprezintă documentul prin care un contribuabil este solicitat să se prezinte la sediul organului de inspecție fiscală în vederea efectuării/stabilirii condițiilor de efectuare a unei acțiuni în conformitate cu prevederile art. 56, 64, 65, 113 și 134 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.”*

De asemenea, conform prevederilor art. 56 din Legea 207/2015 privind Codul fiscal:
„art. 56 Dreptul organului fiscal de a solicita prezența contribuabilului/plătitorului la sediul său

(1) Organul fiscal poate solicita prezența contribuabilului/plătitorului la sediul său pentru a da informații și lămuriri necesare stabilirii situației sale fiscale reale. Odată cu această solicitare, când este cazul, organul fiscal indică și documentele pe care contribuabilul/plătitorul este obligat să le prezinte.

(2) Solicitarea se face în scris și cuprinde în mod obligatoriu:

a) data, ora și locul la care contribuabilul/plătitorul este obligat să se prezinte;

b) baza legală a solicitării;

c) scopul solicitării;

d) documentele pe care contribuabilul/plătitorul este obligat să le prezinte.

(3) La stabilirea datei la care contribuabilul/plătitorul trebuie să se prezinte la sediul organului fiscal, acesta va avea în vedere un termen rezonabil, care să dea posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își îndeplinească obligația.

(4) Contribuabilul/Plătitorul poate solicita amânarea datei stabilite de către organul fiscal potrivit prezentului articol, pentru motive justificate.”

Astfel, se constată că prin întocmirea Invitației nr. X/02.09.2016, organul fiscal a dat curs prevederilor legale antecitate.

Referitor la adresa la care s-a deplasat organul de control, se reține că este cea înscrisă în decontul nr. X-2016 în care s-a bifat opțiunea de rambursare, respectiv mun. X str. Rahova, nr. 16, ap. 7 și că petentul nu a sesizat organelor fiscale modificarea domiciliului fiscal, prin depunerea formularului **050 „Cerere de înregistrare/modificare a domiciliului fiscal al contribuabilului”**, însoțit de documente doveditoare, astfel că înscrierea unei alte adrese pe corespondența purtată cu organul de administrare sau cu organele juridice, nu poate avea ca și consecință modificarea din oficiu a domiciliului fiscal.

Se mai reține că, deși Invitația a fost returnată de agentul poștal, deoarece nu a fost ridicată de către destinatar, organele de control au luat legătura telefonic cu dl X, fapt confirmat de acesta în adresa depusă la data de 05.09.2016 la organul fiscal, în care indică o altă adresă de corespondență și prin care solicită transmiterea unei invitații scrise.

2) La data de 06.09.2016 organul de control s-a deplasat la adresa indicată de contribuabil, din mun. X, str. Mureșului nr. 3A, unde nu a putut lua legătura cu petentul, motiv pentru care a lăsat în cutia poștală Invitația X/06.09.2016. Având în vedere că la data de 07.09.2016 petentul depune la AJFP X adresa X/07.09.2016 prin care solicită transmiterea unei noi invitații deoarece la data stabilită pentru întâlnire este citat la Tribunalul X, se reține că Invitația a fost comunicată, astfel contribuabilul a avut cunoștință despre demararea acțiunii de inspecție fiscală. De asemenea, se reține că deși petentul a solicitat transmiterea unei alte Invitații, nu a depus nici un document în susținerea afirmației că este citat la Tribunalul X și că menționează în adresa transmisă că în accepțiunea sa nu are obligația de a prezenta documentele solicitate de organele de control.

Referitor la incriminarea faptului că nu a fost întocmită Somația prevăzută în Ordinul 3711/2015- Anexa 10 a., se reține că acest formular trebuie întocmit de către echipa desemnată pentru efectuarea inspecției fiscale, *„în cazurile când contribuabilul/plătitorul nu a dat curs invitației organului de inspecție fiscală/control pentru efectuarea inspecției fiscale/ controlul inopinat/ încrucișat/ constatarea la fața locului sau refuză să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele și înscrisurile necesare efectuării/continuării acțiunii de inspecție fiscală/control inopinat/încrucișat/constatare la fața locului și există indicii rezonabile conform cărora contribuabilul/plătitorul refuză nejustificat să prezinte documentele legale și bunurile din patrimoniu necesare pentru stabilirea situației fiscale de fapt, în scopul împiedicării verificărilor fiscale.”*

În speță, fiind vorba de o acțiune de inspecție fiscală demarată ca urmare a solicitării contribuabilului de rambursare a soldului negativ al TVA, neexistând indicii cu privire la prejudicierea bugetului de stat, s-a apreciat că nu este necesară somarea contribuabilului, cu consecința ulterioară a sesizării organelor de cercetare penală în conformitate cu prevederile art. 4 din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. De altfel, prin neîntocmirea somației nu a fost îngrădit dreptul petentului de a prezenta documentele pentru efectuarea controlului, acesta putând să le pună la dispoziția organelor de control atât cu prilejul discuției finale care a avut loc în data de 13.09.2016 cât și cu prilejul formulării punctului de vedere.

În drept, sunt incidente prevederile art. 64 și 124 alin. (2) din Legea 207/2015, conform cărora:

art. 64 Prezentarea de înscrisuri

(1) *În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.*

(2) *Organul fiscal poate solicita punerea la dispoziție a înscrisurilor la sediul său ori la domiciliul fiscal al persoanei obligate să le prezinte.”*

art. 124 Obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului

(2) *Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”*

Se reține că în conformitate cu prevederile antecitate din Codul de procedură fiscală, prezentarea de înscrisuri și cooperarea cu organele de control este o obligație a contribuabilului, iar în cauza analizată era în interesul direct al petentului să prezinte documentele necesare efectuării controlului, având în vedere că acesta se efectua ca urmare a unei solicitări înaintată de persoana impozabilă însăși.

D) Referitor la data începerii inspecției fiscale

În fapt, Conform documentelor aflate la dosarul contestației, inspecția fiscală pentru verificarea soldului de TVA solicitat la rambursare a fost începută la data de 02.09.2016, pentru menționarea datei de început fiind întocmit Procesul verbal nr. XG_AIF X/02.09.2016.

În contestație, petentul incriminează faptul că Procesul verbal nu este semnat de contribuabil sau de un martor și faptul că data de începere este în contradicție cu cele înscrise în invitația emisă la aceeași dată.

În drept, conform prevederilor Legii 207/2015:

*art. 123 **Începerea inspecției fiscale***

*(2) **Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului /plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.***

În cauză, având în vedere faptul că persoana impozabilă nu intră în categoria contribuabililor care au obligația să dețină Registrul unic de control, la data prevăzută în aviz pentru începerea inspecției fiscale, organul de control a întocmit Procesul verbal înregistrat la acesta sub nr. 3671/02.09.2016 în care consemnează începerea inspecției fiscale. Referitor la faptul că Procesul verbal nu este semnat de către contribuabil sau martor, conform celor prezentate de organele de control se reține că la data începerii inspecției, acestea nu au putut lua legătura cu persoana impozabilă, sau cu vreun vecin, astfel că nu li se poate imputa lipsa semnării Procesului verbal.

De asemenea, chiar dacă în invitația transmisă în data de 02.09.2016 se precizează că „inspecția fiscală nu a putut fi începută”, se reține că procedura de inspecție a fost demarată, fiind emis Ordinul de serviciu nr. X/02.09.2016, în baza căruia organul fiscal s-a deplasat la domiciliul fiscal al contribuabilului. În fapt, toate demersurile efectuate de organul de control fac parte din procedura de inspecție fiscală, iar faptul că petentul nu a putut fi contactat și nu a prezentat documentele la control nu poate fi o cauză neînceperii inspecției, inspecția putând fi efectuată și în lipsă.

E) Referitor la afirmația că decizia nu conține motivele de fapt și de drept și mențiuni cu privire la audierea contribuabilului

În contestația depusă, petentul afirmă că în Decizia de impunere XG_AIF 3940/27.09.2016, la punctele 2.1.2 și 2.1.3 nu sunt prezentate motivele de fapt și cele de drept ale fundamentării acesteia, iar că punctul 5 „Mențiuni privind audierea contribuabilului” nu respectă legislația în vigoare.

În drept, elementele care formează conținutul actului administrativ fiscal sunt precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, citat anterior, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Aceste prevederi sunt completate, cu cele statuate prin Ordinul nr. 3771/2015 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente utilizate în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, prin care „art. 3 alin. (1) *Se aprobă modelul și conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice" în care se precizează:*

„2.1.2. "Motivul de fapt": se înscrie detaliat modul în care contribuabilul a respectat prevederile fiscale și contabile pentru stabilirea bazei impozabile potrivit situațiilor de fapt, cu prezentarea consecinței fiscale.

2.1.3. "Temeiul de drept": se înscrie clar și detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a alineatului, a celorlalte elemente prevăzute de lege.

5. Mențiuni privind audierea contribuabilului și, respectiv, informarea acestuia despre aspectele constatate și consecințele fiscale

Se precizează că aceste mențiuni se regăsesc la capitolul "Discuția finală" din raportul de inspecție fiscală, anexat."

Din analiza actului administrativ fiscal contestat, se constată că la punctele 2.1.2 „Motivul de fapt” și 2.1.3. "Motivul de drept" din Decizia de impunere sunt prezentate detaliat aspectele cu influență fiscală și articolele de lege în baza cărora a fost stabilit impozit pe profit și TVA suplimentară astfel, rezultând că susținerea societății contestatoare privind vătămarea sa prin neînscrisura motivelor de fapt și a temeiurilor de drept, este neîntemeiată.

De asemenea, se constată că în Raportul de inspecție fiscală la cap. VI- „Discuția finală cu contribuabilul” este prezentată Sinteza punctului de vedere al persoanei impozabile verificate și concluziile asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului. Astfel că, având în vedere faptul că petentul însuși invocă în contestație prevederea legală conform căreia la această rubrică trebuia inserat faptul că mențiunile se regăsesc la capitolul "Discuția finală" din raportul de inspecție, chiar dacă în actul administrativ contestat, la acest punct 5, sunt precizate alte mențiuni, această eroare de redactare nu a putut să-i producă niciun fel de prejudiciu de nereparat.

F) Referitor la invocarea principiilor procedurale referitoare la exercitarea dreptului de apreciere de către organul fiscal

În contestația formulată, petentul afirmă că au fost încălcate principiile procedurale de bază, cu ocazia demarării, derulării inspecției fiscale și a emiterii deciziei atacate și face referire la prezumția de nevinovăție, principiului legalității în administrarea impozitelor și taxelor, principiului buneicredințe.

În drept, Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevede la art. 4 și la art. 12 că:

„art. 4 Principiul legalității

(1) Creanțele fiscale și obligațiile corespunzătoare ale contribuabilului/plătitorului sunt cele prevăzute de lege.

(2) Procedura de administrare a creanțelor fiscale se desfășoară în conformitate cu dispozițiile legii. Organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau ale altor persoane implicate în procedură.

art. 12 Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) 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 corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul."

Astfel deși acuză organele fiscale că nu au acționat cu bună-credință, având în vedere cele descrise anterior, se reține că, în îndeplinirea atribuțiilor, organele de control au acționat în conformitate cu dispozițiile de procedură în vigoare și că verificările nu au putut fi efectuate din culpa contribuabilului însuși, care nu a dat aplicare prevederilor art. 64 și 124 din Codul de procedură fiscală citate anterior și nu a prezentat la control documentele justificative pentru taxa solicitată la rambursare.

Se reține că nici prezumția de vinovăție pe care petentul o invocă și nici prevederile Articolului 183 din DIRECTIVA 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată care prevede că: „Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea

deducerilor depășește valoarea TVA datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, **în condițiile pe care le stabilesc**", nu impun rambursarea soldului de TVA fără control anticipat, legislația română, care este în concordanță cu directiva invocată, stabilind explicit cazurile în care se poate soluționa decontul cu opțiune de rambursare fără efectuarea unei inspecții fiscale precum și situațiile în care se impune inspecția anticipată, prin aceasta nefiind încălcat niciunul dintre principiile invocate de contribuabil.

Referitor la data depunerii decontului organul de soluționare reține că rambursarea soldului de TVA s-a solicitat prin Decontul nr. X-2016 depus **în data de 15.07.2016** sub codul de TVA X, deci că procedura care se impunea a fi aplicată este cea în vigoare la data solicitării.

În ceea ce privesc susținerile petentului că a depus deconturi de TVA în perioada octombrie 2012- iunie 2016, se reține că în perioada 01.01.2013- 21.04.2016 contribuabilul nu a fost înregistrat în scopuri de TVA. Din adresa X/21.04.2017 transmisă de Biroul Registru Contribuabili Declarații fiscale Persoane fizice la solicitarea organului de soluționare, rezultă că persoana fizică X a depus deconturi de TVA pe codul de identificare ROX, care fusese anulat începând cu data de 10.10.2012, motiv pentru care aceste deconturi nu au putut fi prelucrate în evidența fiscală. Totodată, se precizează că B.R.C.D.F.P.F. a solicitat A.J.F.P. X efectuarea unei inspecții fiscale pentru verificarea calității de persoană impozabilă în scopuri de TVA a d-lui X.

Se reține că în RIF X/25.10.2013 întocmit urmare a acestei solicitări, organele de control precizează că „CIF ROX a fost scos din evidența plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 10.10.2012, decontul de taxă având indexul de încărcare X/25.01.2013 (prin care se solicită rambursarea sumei negative) nu a fost validat pe site-ul MFP,” astfel că susținerea petentului cum că decontul de TVA cu opțiune de rambursare ar fi fost depus „cu mult înainte de data de 01.01.2016” dar inspecția nu a început, nu poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece codul de taxă în baza căruia s-a făcut solicitarea nu era valid, fiind incidente prevederile punctului 2.2. din ANEXA 1 la ordinul nr. 263 din 22 februarie 2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare conform căruia „2.2. Deconturile de TVA corecte se preiau în baza de date.”

Astfel, constatându-se că excepțiile de procedură invocate de contribuabil sunt neîntemeiate, organul de soluționare va proceda la analiza pe fond a contestației.

III.2 Referitor la TVA respinsă la rambursare în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică poate beneficia de rambursarea soldului negativ al TVA solicitat prin decontul de taxă nr. X-2016 din data de 15.07.2016, în condițiile în care nu a prezentat organelor de control documentele financiar-contabile iar excepțiile de procedură invocate sunt neîntemeiate.

În fapt, în luna iulie 2016, contribuabilul a depus decontul de TVA nr. X-2016 cu sold negativ de TVA, pentru care a solicitat rambursarea și pentru care, urmare a faptului că indicele SIN calculat a avut valoarea 1, s-a dispus rambursarea cu control anticipat. Drept urmare, a fost întocmit Avizul de inspecție fiscală nr. XG_AIF X/30.08.2016 în care este prevăzută pentru începerea inspecției fiscale data de 02.09.2016.

La data programată pentru începerea inspecției fiscale, organele de control s-au deplasat la domiciliul fiscal al persoanei fizice impozabile X, din mun. X, str. Rahova nr. 16, ap. 7, jud. X, unde nu au găsit această persoană impozabilă iar în urma consultării listei cu locatari au constatat că la ap. 7 figurează o altă persoană. Drept urmare, d-lui X i s-a solicitat, prin Invitația înregistrată la organul fiscal cu nr. X/02.09.2016, transmisă prin poștă cu confirmare de primire, prezența la sediul organului fiscal în data de 06.09.2016, ora 9. Dl X nu s-a prezentat la întâlnirea cu organele de inspecție dar a depus la organul fiscal adresa înregistrată cu nr. X/05.09.2016 prin care anunță că din motive personale nu poate da curs invitației și solicită transmiterea unei noi invitații, la o altă adresă decât cea unde este declarat domiciliul fiscal, respectiv în mun. X, str. Mureșului nr. 3A.

În data de 06.09.2016, organele de inspecție s-au deplasat la adresa comunicată de contribuabil, dar nici la această adresă nu a fost găsit dl X iar în cutia poștală a fost lăsată o nouă invitație pentru data de 07.09.2016.

Urmare acestei Invitații, d-l X a depus o nouă adresă, înregistrată la organul fiscal cu nr. X/07.09.2016 prin care a solicitat transmiterea unei alte invitații, motivând că în data de 07.09.2016 este citat la Tribunal, fără a prezenta însă vreun document în susținerea celor afirmate. În această adresă, contribuabilul precizează că deconturile de TVA pentru anii fiscali 2012, 2013 și 2014 au fost depuse pe codul fiscal ROX și consideră că nu mai are obligația să prezinte aceste acte.

Având în vedere faptul că organul fiscal a fost în imposibilitatea de a verifica modul de fundamentare a cererii de rambursare a soldului sumei negative a TVA și nu a putut stabili dacă TVA solicitată la rambursare a fost corect constituită și a fost aferentă operațiunilor taxabile, a fost respinsă la rambursare întreaga valoare a TVA solicitată de contribuabil, de X lei.

În contestația depusă petentul afirmă că perioada cuprinsă între 01.01.2008 și 31.12.2012 a fost deja verificată, fiind emis Raportul de inspecție fiscală nr. X/25.10.2013 și consideră că soldul sumei de rambursat până la acea dată a fost constatat și nu mai poate fi modificat, dar din documentele aflate la dosarul contestației se constată că în decontul cu opțiune de rambursare nr. X-2016, la rândul 38- „Soldul sumei negative a TVA reportate din perioada precedentă pentru care nu s-a solicitat rambursarea”, este în sumă de X1 lei și provine din decontul lunii mai 2016, astfel că această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

De altfel, în Raportul de inspecție fiscală nr. X/25.10.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/25.10.2013, organele de control au consemnat că „la data efectuării inspecției fiscale contribuabilul nu beneficiază de deducerea taxei pe valoarea adăugată rezultată din lucrările efectuate la bunurile imobile” respectiv că „persoana fizică X nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X3 lei”, (care reprezintă *Soldul sumei negative de TVA la sfârșitul perioadei de raportare* din decontul depus pentru luna noiembrie 2012) astfel că și în condițiile în care în suma de X lei ar fi inclus acest sold, contribuabilul ar trebui să probeze că îndeplinește condițiile legale pentru deducerea TVA în sumă de X3 lei, stabilită suplimentar prin decizia antecitată.

În drept, pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să probeze că îndeplinește condițiile prevăzute la art. 297 alin. (4) lit. a) și c) și la art. 299 alin. (1) lit. a) conform căroră:

„art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;

art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

coroborat cu prevederile HG 1/2016 date în aplicare:

„67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate

operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere **trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond**, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

69. (1) *Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.*”

Conform acestor prevederi legale, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Așadar, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de achiziționarea bunurilor/serviciilor pentru a fi utilizate în beneficiul persoanei impozabile și în folosul operațiunilor taxabile ale acesteia, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor/serviciilor care i-au fost livrate/prestate sau care urmează să-i fie livrate/prestate, persoana impozabilă trebuie să dețină factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține faptul că petentul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să reiasă modul de calcul al soldului negativ solicitat la rambursare și din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea TVA înscrisă în deconturi.

Așa cum s-a stabilit și prin jurisprudența comunitară în materie de TVA, exercitarea dreptului de deducere de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale având dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să demonstreze că bunurile/serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile care-i dau dreptul la deducere.

Astfel, în conformitate cu prevederile legale citate, având în vedere faptul că petentul nu a prezentat documentele justificative în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere organele de control neputând verifica modul de calcul al taxei solicitată la rambursare și nici dacă sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea dreptului de deducere, se reține că în mod corect acestea au respins la rambursare suma de X lei.

Se reține că petentul poate să-și exercite în continuare dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite toate condițiile și formalități, printr-un decont ulterior, cu respectarea prevederilor art. 301 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu punctul 48, alin. (1), (2) și (3) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform căroră:

„art. 301 Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(1) *Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 297 - 300.*

(2) *În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală. Prin excepție, în cazul în care pe perioada inspecției fiscale la furnizori organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivelor operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a*

împlinit. În acest caz, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii.

(3) Prin normele metodologice se precizează condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2).”

Normele de aplicare

„71. (1) Prevederile art. 301 alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.

(2) În sensul art. 301 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul în care, în cadrul inspecției fiscale la furnizori, organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, furnizorii pot emite facturi de corecție până la expirarea termenului de prescripție pentru operațiunile în cauză, astfel cum a fost prelungit cu perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul având dreptul de deducere aferent facturilor emise în aceste condiții, chiar dacă perioada de prescripție a expirat, cu condiția ca dreptul de deducere să fie exercitat în termen de cel mult un an de la data primirii facturii de corecție.

(3) În aplicarea art. 301 alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.”

Pe cale de consecință, având în vedere cele precizate anterior, starea de fapt fiscală care rezultă din documentele analizate și prevederile legale aplicabile în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de dl X în ceea ce privește TVA în sumă totală de X lei respinsă la rambursare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice XG_AIF X/27.09.2016, emisă în baza constatrilor din Raportul de inspecție fiscală XG_AIF X/27.09.2016 de A.J.F.P. X, **pentru TVA în sumă totală de X lei.**

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