

DECIZIA NR. 3633/2017
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X SRL din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 37203/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, prin adresa nr. 1742/2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 37203/2016, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/2002, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Negoiu, nr. 151, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov sub nr. 1742/2016, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.10.2016*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.10.2016 și **are ca obiect suma totală de T lei** reprezentând TVA.

Contestația a fost depusă în termenul 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 primirii sub semnătură a *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.10.2016*, respectiv data de **25.10.2016** și data înregistrării contestației la registratura Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, respectiv data de **29.11.2016**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația este formulată prin reprezentant legal RV și prezintă în original semnătura acestuia.

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 **S.C. X S.R.L.** din municipiul X, jud. X, prin reprezentant legal.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/20.10.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/20.10.2016, acte emise de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii Brașov – Activitatea de Inspecție Fiscală, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

1) Referitor la baza de impozitare suplimentară stabilită din relația cu CCC SRL în sumă de B1 lei

Petenta precizează că la avizarea documentației tehnice de extindere a Halei X, organele de pompieri au solicitat ca zidul pe care aceasta îl are în comun cu hala STII SRL, să fie ignifugat. Lucrările de repararea și ignifugarea zidului comun dintre cele 2 hale industriale, au fost efectuate de CCC SRL, în baza contractului de lucrări de construcții încheiat cu X SRL, iar reprezentanții X i-au cerut constructorului ca jumătate din valoare să o recupereze de la coproprietarul zidului, STII SRL, drept pentru care constructorul a facturat doar jumătate din lucrare către X.

Deoarece STII SRL a refuzat să plătească partea sa din lucrările la zidul comun, motivând că nu a comandat așa ceva, pentru a finaliza investiția, X a suportat ea toată lucrarea asupra zidului comun.

Contestatarul invocă în susținere prevederile art. 665 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicat.

2) Referitor la baza de impozitare suplimentară stabilită din relația cu SPP

Franța în sumă de B2 lei

Petenta menționează că a fost informată de PD că, începând din 31 Decembrie 2015, societățile PD și PP fuzionează, prin absorbția PP de către PD, fiindu-i aduse la cunoștință noile date de facturare, respectiv „PD, zona industrială, 38920 Croleles, Cidex 105A, număr TVA intracomunitar: FRY.”

De asemenea, contribuabilul precizează că din greșeală, informațiile nu au ajuns la persoana responsabilă cu facturarea, fiind emise în continuare facturi către PP cu codul de TVA FRQ.

La contestație sunt anexate facturi de stornare întocmite în data de 25.11.2016 pentru PP cu codul de TVA FRQ, mărfurile fiind refacturate în aceeași zi pentru PD cod TVA Y.

În concluzie, petenta solicită admiterea contestației și anularea bazelor de impozitare suplimentar stabilite de B1 lei, respectiv B2 lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.10.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov - Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L., **TVA suplimentară de plată în sumă X1 lei**, perioada supusă verificării fiind 01.08.2012 – 31.12.2015 și au respins la rambursare TVA în sumă de X2 lei solicitată prin decontul nr. X-2016-23/08/2016, perioada verificată fiind 01.01.2016-31.07.2016.

Inspecția fiscală a avut ca obiect verificarea soldului negativ al TVA pentru perioada 01.08.2012 – 31.12.2015, aprobat la rambursare sub rezerva controlului ulterior, precum și verificarea anticipată a soldului negativ al TVA solicitat la rambursare prin decontul nr. X-2016-23/08/2016, depus pentru luna iulie 2016.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/20.10.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/20.10.2016 contestate, s-au stabilit următoarele:

Referitor la perioada 01.08.2012- 31.12.2015

Inspecția fiscală parțială s-a efectuat sub rezerva verificării ulterioare, în conformitate cu prevederile art. 94 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, metoda de control utilizată fiind controlul prin sondaj. În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat încălcări ale legislației fiscale cu influențe asupra bazei de impozitare, astfel:

1) În perioada 01.08.2012-17.12.2013 (data întocmirii Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 633/17.12.2013), SC CCC SRL a facturat pentru SC X SRL lucrări în sumă de B3 lei din care X3 lei TVA.

Din analiza facturilor emise și a situațiilor de lucrări întocmite pentru justificarea serviciilor s-au constatat următoarele:

- valoarea facturii nr. X/05.09.2012 (fără TVA) este B4 lei din care: lucrări construcții efectuate în august 2012 în sumă de B5 lei (X Euro) și storno avans client B6 lei (X euro) iar situația privind lucrările efectuate de către SC CCC SRL, prezentată pentru centralizarea lucrărilor de construcții efectuate în luna august 2012, este în valoare (fără TVA) de X Euro.

Conform explicațiilor date de reprezentanții societății verificate, diferența în sumă de B7 euro se regăsește la rubrica lucrări de „Arhitectură între X & STII”, în care este precizat că din valoarea totală realizată în luna de referință în sumă de X euro “ se facturează jumătate din valoare către X și jumătate către STII”, respectiv că valoarea lucrărilor efectuate pentru SC X SRL este în sumă de doar B7 euro.

Organele de control menționează că SC STII SRL- are sediul social la aceeași adresă ca și societatea verificată, respectiv str. Negoiu nr. 151, X .

- valoarea facturii nr. X/30.09.2013 (fără TVA) este B8 lei din care: lucrări construcții B9,50 lei (X euro), lucrări electrice B10 lei (X euro) și lucrări instalații B11 lei (X euro) iar situația de lucrări pentru luna septembrie 2013 cuprinde și suma de B7 euro care era menționată în Situația de lucrări aferentă lunii august 2012 ca fiind un cost al STII SRL, fără a se putea identifica lista lucrărilor de arhitectură realizate efectiv de către SC CCC SRL.

Organele de control au solicitat explicații suplimentare de la reprezentantul

contribuabilului, iar în răspunsul formulat acesta declară că SC STII SRL nu a achitat suma de B7 euro așa că X SRL a suportat întreaga cheltuială.

Deoarece informațiile din documentele primare și evidența contabilă, prezentate de SC X SRL nu asigură identificarea conținutului operațiunilor, consemnarea completă și exactă a acestora, date referitoare la natura și cantitatea serviciilor efectuate pentru sine, care să probeze legal operațiunea și să confere documentelor prezentate calitatea de documente justificative în baza cărora se efectuează înregistrarea în contabilitate, echipa de inspecție a concluzionat că societatea nu poate justifica suma de B12 lei (B7 euro x 4,4603 lei/euro), ca reprezentând lucrări de construcții arhitectură efectuate în beneficiul societății X SRL.

În consecință, având în vedere prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) și ale art. 134¹ alin. (1) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a respins la deducere **TVA în sumă de X4 lei aferentă bazei impozabilă în sumă de B12 lei**, înscrisă în factura nr. X/30.09.2013 emisă de SC CCC SRL.

2) În anul 2014 societatea a emis Decizia nr. 825/24.11.2014 iar la finalizarea inventarierii a încheiat PV nr. 871/31.12.2014 în care au fost semnalate minusuri de inventar în sumă totală de B13 lei din care: X lei produse finite, 876 lei materii prime, X lei semifabricate fir, X lei semifabricate catarama, X lei semifabricate chingă.

Organele de control au solicitat societății prezentarea modului de înregistrare în contabilitate a acestor minusuri de inventar, fiind prezentată în acest sens nota contabilă din data de 01.01.2015 care cuprindea înregistrarea 4428=4426 cu suma de B14 lei. Întrucât suma de B14 lei corespundea unui minus de inventar de B15 lei, au fost solicitate explicații privind diferența de B16 lei reprezentând minusuri de inventar, prilej cu care a fost prezentat echipei de inspecție fiscală un alt exemplar din PV nr. 871/31.12.2014 care corespundea unui minus de inventar în valoare totală de B15 lei din care: X lei produse finite, X lei materii prime, X lei semifabricate catarama, X lei semifabricate chingă.

De asemenea pentru justificarea diferenței între valorile reprezentând minusuri de inventar la produse finite și materii prime din primul exemplar al PV nr. 871/31.12.2014 și cel de al doilea care are același număr de înregistrare și aceeași dată, societatea a prezentat o „Situăție conturi la 31.12.2014 după inventar” în care se menționează la contul 345 în sumă de B16 lei că „s-au întocmit predări ce s-au omis a se face pentru produse regăsite pe teren – nu se consideră minus de inventar”.

Analizând documentele prezentate și explicațiile reprezentanților societății, echipa de inspecție fiscală a constatat înregistrarea eronată în contabilitate a rezultatelor inventarierii pentru anul 2014 și a procedat, în conformitate cu prevederile art. 148 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, la ajustarea taxei deductibile pentru **baza impozabilă de B16 lei** (B13-B15 lei), fiind determinată **TVA suplimentară în sumă de X5 lei**.

Referitor la perioada 01.01.2016- 31.07.2016

Prin decontul de TVA nr. X-2016-23/08/2016, depus pentru luna iulie 2016, societatea a solicitat rambursarea soldului negativ al TVA în sumă de X6 lei. În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat încălcări ale legislației fiscale cu influențe asupra bazei de impozitare, astfel:

În perioada verificată cu control anticipat, SC X SRL a declarat livrări către SPP FRQ, operator care conform informațiilor transmise de Serviciul de Informații Fiscale X are înscrisă ca “dată sfârșit valabilitate” a codului de TVA , data de 31.12.2015.

Societatea a comunicat echipei de inspecție fiscală că în mod eronat au fost emise facturi către SPP cu codul FRQ, în condițiile în care acestea trebuiau emise utilizând codul de TVA FRY.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat de la Biroul de informații fiscale X, verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA pentru operatorul intracomunitar SPP – FRY iar în răspunsul transmis, Serviciul Central de Legături a comunicat că operatorul intracomunitar care deține codul valid în scopuri de TVA FRY este SAS PD.

La solicitarea scrisă a organelor de control, reprezentantul SC X SRL a prezentat informarea despre fuziune și noul ERP primit de la clientul PD în data de 16.09.2016, precum și extrasul societății din Registrul Comerțului.

Conform informațiilor și documentelor prezentate de contribuabil s-a constatat că SC X SRL a efectuat în toată perioada 01.01.2016-31.07.2016 livrări intracomunitare către PP – FRQ, fiind informată despre fuziune (absorbirea de către societatea PD a societății PP) doar în data de 16.09.2016. Din Extrasul de înregistrare principală în Registrul Comerțului și al Societăților eliberat de Registrul Instanței Comerciale din Grenoble la data de 11.02.2016 rezultă că PP a fost radiată la 11.02.2016 datorită fuziunii/absorbției de către PD.

Din verificarea facturilor și a comenzilor în relația cu PP, s-au constatat următoarele:

- societatea verificată a emis facturile nr. 201601014/15.01.2016, nr. 201601020/22.01.2016 și nr. 201602022/01.02.2016 către PP – FR Q în baza comenzilor emise de PP în care se menționează codul de TVA FRQ;

- începând cu facturile emise din data de 08.02.2016 s-a remarcat faptul că, deși facturile au fost emise greșit către PP– FRQ, comenzile transmise către SC X SRL erau emise de către PD – FRY.

Având în vedere că pentru facturile nr. 201601014/15.01.2016 în valoare de X Euro, nr. 201601020/22.01.2016 în valoare de X Euro și nr. 201602022/01.02.2016 în valoare de X Euro, atât comenzile emise de către client cât și facturile emise de către SC X SRL aveau înscrise numele societății PP și codul de TVA FRQ, (care nu este valid începând cu data de 31.12.2015), constatând că sunt încălcate prevederile art. 294 alin. (2) lit. a) din Legea 227/2015, echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea de TVA în sumă totală de X2 lei, aferentă livrărilor intracomunitare către beneficiari care nu au prezentat coduri valide în scopuri de TVA la data efectuării livrarilor (B2 lei baza impozabilă).

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

1) Referitor la TVA respinsă la deducere în sumă de X4 lei aferentă bazei impozabile în sumă de B12 lei, înscrisă în factura nr. X/30.09.2013 emisă de SC CCC SRL

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat corect la respingerea dreptului de deducere a TVA în sumă de X4 lei, în condițiile în care nu au analizat dacă serviciile respective au fost achiziționate pentru activitatea taxabilă sau scutită cu drept de deducere a societății verificate.

În fapt, în perioada 01.08.2012-17.12.2013, SC CCC SRL a facturat pentru SC X SRL lucrări în sumă de B3 lei din care X3 lei TVA. Din total TVA aferentă acestor lucrări, organele de control au respins la deducere TVA în sumă de X4 lei (B12 lei baza impozabilă), motivând că informațiile din documentele primare și evidența contabilă, prezentate de SC X SRL nu asigură identificarea conținutului operațiunilor, consemnarea completă și exactă a acestora, date referitoare la natura și cantitatea serviciilor efectuate pentru sine, care să probeze legal operațiunea și să confere documentelor prezentate calitatea de documente justificative în baza cărora se efectuează înregistrarea în contabilitate.

În contestația depusă, petenta precizează că la avizarea documentației tehnice de extindere a Halei X, organele de pompieri au solicitat ca zidul pe care aceasta îl are în comun cu hala STII SRL, să fie ignifugat și că, deoarece coproprietarul zidului a refuzat să plătească partea sa, pentru a finaliza investiția, SC X SRL a suportat ea toată lucrarea asupra zidului comun.

În drept, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) și lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care statuează că:

“145 alin. (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

art. 146 **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. 155, 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;

Din interpretarea 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.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile și prevederile art. 134 alin. (1), 134¹ alin. (1) și (7) precum și ale art. 134² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“art.134 alin. (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

art.134¹ alin. (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.**

art.134² alin. (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în mod expres de legea fiscală iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. Prin excepție, legiuitorul a prevăzut că prestările de servicii, cum sunt serviciile de construcții montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau după caz în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Din documentele aflate la dosarul contestației se constată că în perioada 01.08.2012-17.12.2013 SC X SRL a realizat o investiție constând în „extindere hală de producție”, lucrări ce au avut loc la adresa din mun. X, str. Negoii nr. 151, unde societatea are declarat sediul social.

Pentru valoarea totală a lucrărilor realizate de către SC CCC SRL de B3 lei (din care TVA X3 lei) au fost prezentate echipei de inspecție fiscală facturi, situații de lucrări defalcate pe fiecare etapă și a fost respinsă la rambursare doar TVA în sumă de X4 lei, aferentă bazei impozabile în sumă de B12 lei, reprezentând partea de investiție care aparține SC STII SRL și care a fost facturată pentru SC X SRL.

Astfel, conform precizărilor scrise formulate de contribuabil pe care organele de control le preiau în documentele întocmite fără a le combate, la avizarea documentației tehnice de extindere a Halei X, organele de pompieri au solicitat ca zidul pe care aceasta îl are în comun cu hala STII SRL, să fie ignifugat. Se reține că inițial jumătate din valoarea acestor lucrări de reparare și ignifugare nu a fost facturată societății verificate, urmând să fie recuperată de la coproprietarul zidului, STII SRL și că, deoarece coproprietarul zidului a refuzat să plătească partea sa, pentru a finaliza investiția, SC X SRL a suportat ea toată lucrarea asupra zidului comun pe care o contractase cu SC CCC SRL.

Organele de control nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X4 lei

deoarece au considerat că aceste lucrări nu au fost prestate în beneficiul societății ci în beneficiul coproprietarului zidului, nefiind astfel îndeplinită condiția prevăzută la art. 146, alin. (1) lit. a).

În speță, referitor la serviciile pentru care nu s-a acordat drept de deducere a TVA în sumă de X4 lei, din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- organele de control nu au contestat realitatea prestării acestor servicii și nici faptul că au fost cuprinse în contractul încheiat cu SC CCC SRL;
- serviciile au fost cuprinse în situația de lucrări din luna august 2012, situație de lucrări în baza căreia a fost acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X lei;
- nici în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală și nici în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, nu s-a analizat dacă realizarea acestor servicii este sau nu indispensabilă pentru desfășurarea în condiții optime a activității taxabile sau scutită cu drept de deducere desfășurată de societate. Drept urmare cu adresa nr. 37203/11.01.2017 s-a solicitat organelor de control punctul de vedere cu privire la lucrările pe care petenta le nominalizează că ar fi fost efectuate și dacă cheltuielile angajate pentru repararea și ignifugarea zidului comun sunt în strânsă legătură cu exercitarea activității economice a societății, respectiv dacă sunt indispensabile pentru finalizarea investiției și dacă această investiție este realizată în scopul activității impozabile dpdv al TVA;
- În răspunsul formulat, organele de control reiau și nu combat afirmațiile petentului cum că lucrările au fost solicitate de organe din cadrul Inspectoratului pentru situații de urgență și că STII SRL a refuzat să plătească partea sa din lucrările la zidul comun, dar nu analizează dacă aceste lucrări sunt indispensabile pentru finalizarea investiției;
- Referitor la faptul că această investiție este realizată în scopul activității impozabile dpdv al TVA, se reține că din total TVA aferentă investiției realizată de SC CCC SRL, pentru suma de X lei s-a acordat drept de deducere, rezultând că investiția va fi utilizată ulterior pentru operațiuni cu drept de deducere.

Se constată că organele de control nu au analizat dacă prestările de servicii de reparare și ignifugare a zidului deținut în coproprietate cu STII SRL sunt efectuate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere a societății verificate, dacă sunt impuse de prevederile legale din domeniul legislației de prevenire și stingere a incendiilor și dacă sunt indispensabile pentru finalizarea investiției.

2) Referitor la TVA respinsă la rambursare în sumă de X2 lei, reprezentând TVA colectată pentru livrările intracomunitare în sumă de B2 lei efectuate către beneficiari care nu au cod valid de TVA la data efectuării livrarilor, cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de regimul de scutire de TVA cu drept de deducere, aferente acestora, în condițiile în care în susținerea contestației, aceasta prezintă copii ale facturilor de corecție, care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

În fapt, potrivit Raportului de inspecție fiscală F-X/20.10.2016, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2016- 31.07.2016 SC X SRL a declarat livrări către SPP Franța, cod FRQ, operator care, conform informațiilor transmise de Serviciul de Informații Fiscale X, are înscrisă ca "dată sfârșit valabilitate" a codului de TVA, data de 31.12.2015.

Întrucât pentru acest client facturile au fost întocmite în regim de scutire de TVA organele de control au stabilit în sarcina SC X SRL o TVA suplimentară de plată în sumă de X2 lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, reprezentantul SC X SRL precizează că a fost informată de PD că, începând din 31 Decembrie 2015, societățile PD și PP fuzionează, prin absorția PP de către PD, fiindu-i aduse la cunoștință noile date de facturare, respectiv „PD, zona industrială, 38920 Croleles, Cidex 105A, număr TVA intracomunitar: FRY” și că facturile au fost întocmite în continuare pe PP FRQ deoarece informațiile nu au ajuns la persoana responsabilă cu facturarea.

Odată cu depunerea contestației petenta a prezentat facturile corectate, respectiv facturile storno pentru livrările către PETZL PRODUCTION cu codul de TVA FRQ și facturile întocmite PD cod TVA Y, conform tabelului de mai jos:

Nr. crt.	Nr. factură emisă inițial	Nr. facturii storno	Nr. facturii prin care a fost corectată factura inițială
1	201601014/15.01.2016	201611238/25.11.2016	201611239/25.11.2016
2	201601020/22.01.2016	201611240/25.11.2016	201611241/25.11.2016
3	201602022/01.02.2016	201611242/25.11.2016	201611243/25.11.2016

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 270 alin. (9) și art. 294 alin. (2) lit. a) și alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„art. 270 Livrarea de bunuri

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

art. 294 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 312;

[...].”

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Astfel, în baza acestor prevederi legale, a fost emis Ordinul nr. 103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care la art. 10 alin. (1) din Anexa 1 la ordin, precizează:

„art. 10

(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/ comanda de vânzare/ cumpărare, documentele de asigurare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de TVA livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și dacă este justificată cu factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente.

Se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA, întrucât contribuabilul a înscris în facturi un cod de TVA care nu mai era valid de la data de

31.12.2015, condiție obligatorie pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri.

Astfel, în Raportul de inspecție fiscală F-X/20.10.2016, organele de control precizează că din verificarea facturilor și a comenzilor în relația cu PP, s-au constatat următoarele:

- societatea verificată a emis facturile nr. 201601014/15.01.2016, nr. 201601020/22.01.2016 și nr. 201602022/01.02.2016 către PP – FR Q în baza comenzilor emise de PP în care se menționează codul de TVA FRQ;

- începând cu facturile emise din data de 08.02.2016 s-a remarcat faptul că, deși facturile au fost emise greșit către PP– FRQ, comenzile transmise către SC X SRL erau emise de către PD – FRY.

Drept urmare, doar pentru facturile nr. 201601014/15.01.2016, nr. 201601020/22.01.2016 și nr. 201602022/01.02.2016 organele de control au colectat TVA considerând că nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru aplicarea scutirii.

Totodată, se reține că societatea a depus în susținerea contestației copii ale facturilor în speță, corectate.

În ceea ce privește dreptul contestatarilor de a prezenta documente noi în susținerea cauzei sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare unde se precizează:

„Art. 276 Soluționarea contestației

(1) Contestatorul, intervenienții sau imputerniciții acestora poate/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 oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

iar referitor la corectarea facturilor sunt incidente prevederile art. 330 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

”art. 330 Corectarea facturilor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care factura nu a fost transmisă către beneficiar, aceasta se anulează și se emite o nouă factură;

b) în cazul în care factura a fost transmisă beneficiarului, fie se emite o nouă factură care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din factura inițială, numărul și data facturii corectate, valorile cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite o nouă factură conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite o factură cu valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, în care se înscriu numărul și data facturii corectate.”

În speță, se reține faptul că, urmare a inspecției fiscale desfășurate la SC X SRL, s-a constatat că în cazul livrărilor intracomunitare efectuate cu facturile nr. 201601014/15.01.2016, nr. 201601020/22.01.2016 și nr. 201602022/01.02.2016 către PP – FR Q, codul de TVA înscris la beneficiar este invalid. Față de aceste constatări societatea controlată a susținut, în timpul inspecției fiscale că au fost emise din eroare pentru acest beneficiar și pe acest cod de TVA, având în vedere că PP a fuzionat cu societatea PD, fiind absorbită de către aceasta. Petenta a prezentat atât la control cât și în susținerea contestației o adresă prin care PD a anunțat furnizorul SC X SRL despre unirea celor două societăți și a transmis noi date de facturare și un nou cod de TVA, respectiv FRY, adresă pe care petenta susține că nu a transmis-o din eroare persoanei cu responsabilități de facturare.

Față de cele stabilite de organele de inspecție fiscală, la contestație se prezintă facturile storno pentru livrările către PP cu codul de TVA FRQ și facturile întocmite pentru PD cod TVA Y.

Prin adresa nr. 37203/11.01.2017, D.G.R.F.P. Brașov -Serviciul soluționare contestații a solicitat Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul regiunii Brașov-Activitatea de inspecție fiscală, informații cu privire la documentele de transport prezentate

pentru aceste livrări, referitor la existența acestora, dacă acestea au fost ștampilate de primire și datele societății care a preluat bunurile, precum și copii după aceste documente de transport.

În completarea la referat transmisă cu adresa 1742/16.01.2017, organele de control precizează că documentele întocmite de societate cu privire la livrările intracomunitare, respectiv documentele prevăzute în Ordinul nr. 103/2016 pentru justificarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare, au fost verificate prin sondaj. Aceștia precizează că documentele de transport prezentate ”în marja de sondaj analizată, (...) purtau viza beneficiarului final al mărfurilor livrate, care nu întotdeauna era același cu clientul către care se întocmea factura de către SC X SRL, (...) locul de descărcare al bunurilor livrate era precizat pe factura întocmită către client, iar pe documentul de transport era semnătura de primire a mărfurilor a persoanei beneficiare a acestora”.

De asemenea, organul de soluționare a solicitat organelor de control punctul de vedere cu privire la facturile anexate de petentă la contestația depusă. În răspunsul formulat se precizează că prin Dispoziția nr. 62/11.10.2016 a lăsat în sarcina societății corectarea facturilor de livrări din perioada februarie- iulie 2016 întocmite pentru operatorul PP care nu deținea cod valid de TVA (pentru care s-a acordat scutirea de TVA). Echipa de control consideră că „acțiunea societății de stornare a facturilor din ianuarie 2016... pentru care echipa de inspecție a procedat la colectarea TVA ... este abuzivă”.

Din analiza tuturor documentelor aflat la dosarul cauzei organul de soluționare reține că, deși societatea controlată a prezentat în timpul inspecției explicații și documente cu privire la înscrierea eronată a codului invalid pentru livrări intracomunitare, organele de inspecție fiscală s-au mărginit să redea aceste explicații fără să analizeze dacă bunurile au fost efectiv livrate către PP sau PD, nu au analizat informațiile înscrise în documentele de transport deși cerința transportului bunurilor într-un alt stat membru este esențială pentru existența unei livrări intracomunitare (scutită sau nu), nu s-au pronunțat dacă facturile prezentate ca anexă la contestație respectă sau nu prevederile art. 330 din Codul fiscal referitoare la corecția facturilor, dacă s-a efectuat plata bunurilor și de către cine.

Mai mult **se constată că raționamentul care a dus la acordarea scutirii pentru anumite livrări în cazul cărora era înscris pe facturi codul invalid de TVA și s-a refuzat acest drept în cazul altora (respectiv în situația comenzilor lansate de PP)**, este eronat deoarece din documentele aflate la dosarul contestației se reține că în cazul comenzilor în baza cărora s-au efectuat livrările în perioada 01.01.2016-01.02.2016, pentru care nu s-a acordat scutirea, data emiterii comenzilor “**issued date**” **înscrisă în comenzi este 27.11.2015, 18.12.2015, respectiv 04.12.2015, deci anterioară fuziunii**, iar data solicitată pentru livrare este în ianuarie – februarie 2016, astfel că în mod corect acestea sunt întocmite de către **PP**, cu datele de identificare ale acesteia.

De asemenea, atât în cazul comenzilor emise de PP cât și în cazul comenzilor lansate de PD se reține o perioadă de aproximativ o lună între data comenzii și data livrării. Spre exemplu, bunurile comandate prin c-da 4500004289/ **17.03.2016** au fost livrate cu factura nr. 201604092/ **22.04.2016**. Totodată se constată că în cazul facturii nr. 201602034/08.02.2016 pentru care s-a acordat scutirea pentru că în Comandă erau precizate datele PD cu codul valid de TVA FRY, comanda a fost lansată în 18.01.2016 fapt care vine în susținerea faptului că din luna ianuarie activitatea PP a fost preluată de PD.

Se constată că, atât timp cât legea prevede posibilitatea contestatarii de a depune documente suplimentare la contestație, iar analiza contestației se face în raport de susținerile și documentele anexate la dosarul cauzei, având în vedere faptul că prezentarea de noi documente la contestație ar putea schimba situația de fapt inițial constatată și faptul că din cele anterior prezentate rezultă că organele de inspecție fiscală nu au făcut dovada examinării detaliate a tuturor circumstanțelor edificatoare ale celor trei tranzacții în cauză și nu au verificat justificările și documentele aduse de societate cu privire la situația de fapt aferentă acestor tranzacții, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra îndeplinirii sau nu a condițiilor privind scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri, cu atât mai mult cu cât, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 1629/17.01.2017, organele de inspecție fiscală au

fost în imposibilitatea de a comunica informații referitoare la transportul bunurilor înscrise în cele trei facturi în cauză.

În drept, în spețele prezentate anterior la cap. III punctele 1) și 2) sunt aplicabile prevederile art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„art. 113 **Obiectul inspecției fiscale**

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

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

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

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

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

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

e) *solicitarea de informații de la terți;*

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

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

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

i) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(...)*”

De asemenea, incidente sunt și prevederile art. 6 și art. 7 și din același act normativ, care precizează:

„art. 6 **Exercitarea dreptului de apreciere**

(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii....”*

„art. 7 **Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

(3) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

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

În ceea ce privește forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile, precum și sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, art. 72 și art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevăd că:

„art. 72 **Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Astfel, având în vedere cele precizate anterior la cap. III, punctele 1) și 2) din prezenta decizie și prevederile legale invocate, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

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

urmează a se dispune desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.10.2016 emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, cu privire la TVA în sumă de X4 stabilită suplimentar de plată și la TVA în sumă de X2 lei respinsă la rambursare.

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

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

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

Organele de inspecție fiscală competente, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de

dreptul de deducere al TVA pentru lucrări efectuate la zidul deținut în coproprietate și a condițiilor privind scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri, respectiv vor proceda la reanalizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a acestuia, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată având în vedere argumentele/documentele aduse de societate în susținerea cauzei.

3) Referitor la TVA determinată suplimentar în sumă de X5 lei pentru bunuri lipsă în gestiune în sumă de B16 lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că petenta nu a efectuat ajustarea TVA pentru întreaga valoare a bunurilor constatate lipsă cu prilejul efectuării inventarierii aferente anului 2014. Astfel, deși în PV nr. 871/31.12.2014 au fost semnalate minusuri de inventar în sumă totală de B13 lei, societatea a efectuat ajustarea TVA cu suma de B14 lei aferentă unei baze impozabile în sumă de doar B15 lei.

Deși, prin contestația depusă, societatea alege să conteste în totalitate bazele impozabile stabilite suplimentar ca urmare a efectuării inspecției fiscale, de B1 lei pentru perioada cu control ulterior și de B2 lei pentru perioada cu control anticipat, aceasta nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care a contestat baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de B16 lei și nu face nicio referire la TVA în sumă de X5 lei aferentă acesteia și stabilită suplimentar de plată prin decizia contestată.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) și ale art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“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.

art. 270 Termenul de depunere a contestației

(1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

Totodată, în speță sunt incidente 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

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.”

coroborate cu prevederile pct. 2.5 și ale pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

„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”.

[...]

„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”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază cererea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz

contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că **în ceea ce privește TVA în sumă de X5 lei**, deși societatea contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, **nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația**, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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 prevederile 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 contestatară este cea 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 aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, date fiind considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, 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 nedeplinerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

De asemenea, se reține că SC X SRL, deși contestă în totalitate bazele de impunere stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.10.2016, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept, pentru acest capăt de cerere.

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că *„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citate mai sus, **se va respinge în parte ca nemotivată contestația formulată de S.C. X S.R.L., pentru TVA în sumă de X5 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. c) și d), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.10.2016, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, **cu privire la TVA în sumă de X4 stabilită suplimentar de plată și cu privire la TVA în sumă de X2 lei respinsă la rambursare.**

Organele de inspecție fiscală , printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, vor proceda la o nouă verificare cu privire la acest capăt de cerere și la reanalizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a petentei, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/20.10.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/20.10.2016 de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, **pentru TVA în sumă de X5 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.