



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Adminstrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – București
Serviciul Soluționare Contestatii 1**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - București

Str.Prof.Dr. Dimitrie Gerota, nr.13, sector 2,
București

Tel: 021.307.57.64; Fax: 021.305.74.44

e-mail:Date.MunBucuresti.MB@mfinante.ro

Număr de înregistrare operator de date cu
caracter personal ANSPDCP: 20494

DECIZIA nr. 590 / 06.11.2017
privind soluționarea contestației formulate de
.X.
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. 34450/11.08.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice București cu adresa nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. x, completată cu adresele nr. x și x înregistrate la D.G.R.F.P.B sub nr. x cu privire la contestația formulată de **.X.**, având codul de înregistrare fiscală x, cu sediul social în București, x, sector 3 și sediul ales pentru comunicarea actelor de procedură în București, x, reprezentată convențional de avocat xconform împuternicirii avocațiale seria B nr. x.

Obiectul contestației, depusă prin poștă și înregistrată la registratura Administrației Sector 3 a Finanțelor Publice București sub nr. MBS3 x și la DGRFPB sub nr. x, completată cu adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. x și cu minuta privind susținerea orală a contestației înregistrată la DGRFPB sb nr. MBR_DGR x **îl constituie anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x emisă de AS3FP în baza raportului de inspecție fiscală nr. x, pentru obligații fiscale de plată suplimentare stabilite în sumă de x lei reprezentand TVA colectată suplimentar.**

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **23.06.2017**, remis sub semnătură domnului x în calitate de împuternicit, contestația a fost depusă prin poștă în data de **07.08.2017** în termenul prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice la data de **08.08.2017**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 și art. 272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este învestită să soluționeze contestația formulată de .X..

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Inspekția fiscală a avut drept scop soluționarea decontului de TVA înregistrat sub nr. INTERNT/x prin care .X. a solicitat la rambursare TVA în sumă de x lei, perioada verificată fiind 01.10.2010-31.12.2015. Rezultatele inspekției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspekție fiscală nr. F-S3 x în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S3 x prin care a fost aprobată la rambursare suma de x lei și a fost stabilit TVA suplimentară în sumă de x lei.

În ceea ce privește suma contestată, organele de control au stabilit că .X. avea obligația emiterii de facturi fiscale către beneficiarul y pentru lucrările de construcții în sumă de x lei efectuate la obiectivul de investiții Centura ocolitoare a x, în raport de situațiile de lucrări de construcții executate în șantier, coroborat cu rezilierea unilaterală a Contractului cu x conform adresei nr. x înregistrată la x și prevederile Contractului de lucrări nr. Post/x, drept pentru care au colectat TVA suplimentar în sumă de x lei aferent acestor lucrări.

II. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală pentru persoane juridice nr. x prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de x lei, .X. contestă TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei reprezentând TVA colectată aferentă operațiunilor derulate cu x în cadrul obiectivului de investiții Centura ocolitoare a x.

În susținerea contestației contribuabilul invocă următoarele aspecte:

A. Aspecte procedurale:

- inspekția fiscală s-a desfășurat cu depășirea mandatului acordat organelor de inspekție fiscală;
- actele administrative contestate nu sunt motivate în fapt în raport cu perioada de timp determinată supusă inspekției fiscale;

B. Aspecte de fond:

- pentru TVA colectată în sumă de x lei nu a intervenit exigibilitatea până la 31.12.2015, obligația suplimentară fiind stabilită în mod eronat în sarcina subscrisei.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatarii și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă inspekției fiscale se rețin următoarele:

3.1 ASPECTE PROCEDURALE

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele procedurale invocate de societate sunt de natură să conducă la nulitatea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S3 x

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S3 x, Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice a stabilit obligații suplimentare reprezentând TVA în sumă totală de x lei, suma contestată fiind de x lei.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 7 și art. 115 și art. 118 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

“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.”

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația 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.

“ART. 115 Formele și întinderea inspecției fiscale

(1) Formele de inspecție fiscală sunt:

a) inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a modului de îndeplinire a tuturor obligațiilor fiscale și a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce revin unui contribuabil/plătitor, pentru o perioadă de timp determinată;

b) inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a modului de îndeplinire a uneia sau mai multor obligații fiscale, precum și a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, ce revin unui contribuabil/plătitor pentru o perioadă de timp determinată.

(2) Organul de inspecție fiscală decide asupra efectuării unei inspecții fiscale generale sau parțiale, pe baza analizei de risc.

(3) Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale/contabile.”

“ART. 118 Reguli privind inspecția fiscală

[...]

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a 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.

“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.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

În conformitate cu prevederile acestui articol de lege citat mai sus, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege, referitoare la organul competent, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Astfel, invocările ridicate de contestatoare privind nelegalitatea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S3 59/22.06.2017 nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât :

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea

sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

Totodată, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și că respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, a rezultat că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au solicitat, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative ulterioare perioadei verificate, documente edificatoare pentru o analiză în ansamblu a tranzacției realizate. Astfel, în cazul în speță nu a avut loc o extindere a perioadei verificate în sensul art. 122 alin. (4), lit.c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedură fiscală ci o analiză în ansamblu a tuturor documentelor relevante pentru impunere.

3.2 ASPECTE DE FOND

Cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă DGRFPB prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate pronunța asupra legalității stabilirii TVA colectată suplimentar în sumă de x lei în condițiile în care organele de inspecție fiscale nu au stabilit care este data faptului generator pentru prestările de servicii existente la 31.12.2015 în soldul contului 332 “Servicii în curs de execuție”

În fapt, organele de inspecție fiscală au verificat legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinii și îndeplinirii obligațiilor de către .X. în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile în perioada supusă inspecției fiscale parțiale, respectiv 01.10.2010-31.12.2015.

Referitor la obiectivul de investiții Centura ocolitoare a x, beneficiar x, organele de inspecție fiscale au constatat următoarele:

Operațiunile privind realizarea acestui obiectiv de investiții s-au realizat în baza Contractului de lucrări nr. POST/x Acord Contractual Construcția Variantei de x având drept beneficiar x și antreprenor Asocierea:

- .X. 45%;

- y SA 45%;
- z 10%.

Conform Acordului de asociere, .X. în calitatea sa de lider de asociere a fost desemnat să fie reprezentantul autorizat, să implementeze contractul "Construcția Variantei x", conform documentației de atribuire puse la dispoziție de către x. Valoarea de contract acceptată de părțile contractante pentru acest obiectiv este de x lei.

Conform bătăii de verificare întocmită de .X. la data de 31.12.2015 organele fiscale au constatat că aceasta figurează în soldul contului 332 "Servicii în curs de execuție" (în corespondență cu contul 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție ") cu suma de x lei, servicii justificate de sucursală cu situații de lucrări pe faze determinate, verificate și aprobate pe baza măsurătorilor efective din șantier atât de reprezentanții sucursalei cât și de către reprezentanții beneficiarului x. De la data de 31.12.2015 și până la data emiterii RIF-ului, .X. nu a emis facturi fiscale pentru valorificarea sumelor înregistrate în contul 332 " Servicii în curs de execuție" în sumă de x lei către beneficiarul x.

În data de 29.06.2016 .X. a înaintat către x Notificarea nr. x de reziliere a contractului prin care au fost solicitate la plată sumele la care sucursala este îndreptățită.

Ca urmare a analizei prevederilor contractuale, coroborate cu legislația în vigoare (art. 134¹ alin.(7) și art. 137 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal) și cu Notificarea de rezilierea a contactului, organele fiscale au stabilit că .X. avea obligația emiterii de facturi fiscale către beneficiarul x SA pentru lucrările de construcții în sumă de x lei, stabilind TVA colectată suplimentar în sumă de x lei aferentă acestor lucrări existente în soldul contului 332 "Servicii în curs de execuție" la 31.12.2015.

Sucursala consideră că această obligație suplimentară a fost stabilită în mod eronat în sarcina sa pe motiv că pentru TVA colectată în sumă de x lei nu a intervenit exigibilitatea până la data de 31.12.2015.

Urmare susținerii orale a contestației a fost încheiată minuta nr.x înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. x din care 1 exemplar a fost înmănat societății.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii
(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 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

- a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*
- b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;*
- c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.”*

Conform prevederilor legale menționate anterior se reține faptul că în cazul serviciilor de construcții faptul generator intervine la data la care serviciile sunt considerate efectuate, respectiv la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente similare **sau, după caz**, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Exigibilitatea taxei intervine la data faptului generator, cu excepțiile prevăzute de lege.

“ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

- a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.**
- b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”**

“ART. 140 Cotele

[...]

(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la [art. 134²](#) alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.”

Astfel, se reține că baza de impozitare pentru livrările de bunuri și prestările de servicii în interiorul țării o constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de către prestator din partea cumpărătorului iar cota de TVA aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator.

În Contractul de lucrări nr. POST/x, condiții generale completate cu condiții speciale, contract în care .X. are calitatea de Antreprenor se prevăd următoarele:

*“1.1.2.4 **Inginer** – înseamnă persoana desemnată de către Beneficiar să acționeze ca Inginer în scopurile Contractului [...]*

*1.1.3.8 **Procesul verbal de Recepție Finală** – înseamnă procesul verbal întocmit și semnat conform Legilor în vigoare de către comisia de recepție finală numită de către Beneficiar la cererea Inginerului, recomandând sau nu recepționarea finală a Lucrărilor, a Sectorului sau a unei părți de Lucrare (după caz) de către Beneficiar, potrivit Sub - Clauzei 11.9;*

*Sub Clauza 11.9 [...] Îndeplinirea obligațiilor Antreprenorului nu se consideră a fi încheiată până când Inginerul nu a emis Antreprenorului Certificatul de Recepție Finală, precizând data la care Antreprenorul și-a încheiat obligațiile prevăzute în contract [...] **Certificatul de Recepție Finală va fi singurul document considerat a certifica recepția lucrărilor;***

*Sub Clauza 14.6 Emiterea Certificatelor de Plată interimare [...] **În termen de 28 de zile după primirea Situației de Lucrări și a documentelor justificative Inginerul va emite către Beneficiar, Certificatul Intermediar de Plată** în care vor fi incluse suma de plată stabilită în mod echitabil de către Inginer și detaliile justificative aferente.[...];*

*Sub Clauza 14.7 În **termen de 7 zile de la data notificării acceptării Certificatului de Plată de către Beneficiar, Antreprenorul trebuie să emită către Beneficiar o factură în valoarea specificată în Certificatul de Plată corespunzător.** Factura furnizată de către Antreprenor va fi emisă și completată în conformitate cu legislația română în vigoare;*

*Sub Clauza 14.13 **Emiterea Certificatului Final de Plată În termen de 28 zile de la primirea Situației Finale de Lucrări** și a scrisorii de descărcare în conformitate cu prevederile Sub Clauzei 14.11 și 14.12, **Inginerul va emite Beneficiarului Certificatul Final de Plată** [...] Data primirii de către Inginer a Situației Finale de lucrări se va considera data la care Situația Finală de Lucrări, însoțită de toate documentele justificative necesare, va fi înregistrată la sediul Inginerului [...];*

Astfel, conform prevederilor contractuale, se reține faptul că Certificatul de Recepție Finală emis de către Inginer este singurul document care certifică recepția lucrărilor, iar obligația Antreprenorului de a emite facturi către Beneficiar ia naștere în termen de 7 zile de la data notificării acceptării Certificatului de Plată de către Beneficiar, pentru valoarea cuprinsă în Certificatul de Plată.

Notificarea de reziliere a contractului nr. x este emisă de către .X. – în calitate de lider al Asocierii, în baza art. 16.2 lit.d) din Contractul de lucrări nr. POSTx urmare faptului că *“Beneficiarul nu își îndeplinește în mod substanțial obligațiile prevăzute în contract”*. Astfel, din cuprinsul Notificării reiese faptul că procedurile de plată nu au fost respectate de către Inginer și Beneficiar pentru mai multe Situații Interimare de Lucrări, ceea ce a generat întârzieri în aprobarea Certificatelor Interimare de Plată și în efectuarea plăților, fără ca organele de

inspecție fiscală să facă mențiuni în RIF cu privire la tratamentul fiscal al acestor operațiuni, respectiv la modul cum a fost stabilit faptul generator al TVA în cazul acestor operațiuni. Mai mult, Contractul de lucrări nr. POST/x la clauza 16.4 are precizări clare cu privire la plățile ce vor fi efectuate de către Beneficiar după rezilierea de către Antreprenor.

Din analiza constatărilor înscrise în raportului de inspecție fiscală și având în vedere cele menționate mai sus, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu fac mențiuni cu privire la data faptului generator **nici pentru prestările de servicii înregistrate de societate și facturate în baza Contractului de lucrări nr. POST/x și nici pentru serviciile în curs de execuție înregistrate în soldul contului 332 "Servicii în curs de execuție"**. Mai mult, deși organele de control stabilesc că, pentru suma înregistrată în soldul contului 332 Servicii în curs de execuție, *"toate serviciile sunt justificate de sucursală cu situații de lucrări pe faze determinate, verificate și aprobate pe baza măsurătorilor efective din șantier atât de reprezentanții sucursalei cât și de către reprezentanții beneficiarului x"*, constatarea finală de a emite facturi către beneficiarul x pentru suma de x lei și stabilirea unui TVA colectat suplimentar în sumă de x lei, aplicând o cotă de TVA de 24% în vigoare până la 31.12.2015, este făcută fără mențiuni concrete în ceea ce privește data la care a intervenit faptul generator pentru aceste prestări servicii, fapt care determină implicit și cota de TVA aplicabilă.

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecarui caz în parte și de limitele prevazute de lege. Aceasta implică examinarea **in concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală**, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate în întregul lor, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

În speță, cu privire la faptul că pentru prestările de servicii existente în soldul contului 332 "Servicii în curs de execuție" în sumă de x lei, urmare faptului că, ulterior perioadei controlate, a intervenit Rezilierea Contractului, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 3 a Finațelor Publice **s-au marginit sa menționeze doar că aceste servicii trebuiau refacturate către beneficiarul x**, fără a face precizări clare cu privire la data când aceste servicii trebuiau refacturate, la prevederile contractuale și fără să stabilească faptul generator din punct de vedere al TVA pentru aceste servicii și, implicit, cota de TVA aplicabilă.

Drept urmare, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor desfășurate de

contestatară, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de aceasta în întregul lor, pornind de la prevederile contractuale ale contractelor ce fac obiectul contestației, documentele puse la dispoziție de contestatară și respectarea prevederilor legale.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că, în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală și aspectele învederate anterior, cu documentele puse la dispoziție de contestatar, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a faptului generator pentru serviciile prestate și implicit a cotei de TVA aplicabile, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura 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.”

Conform pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, se reține că:

“11.4.[...] 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 administrative 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."

Pe cale de consecință, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S3-x, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-S3 x va fi desființată pentru diferența suplimentară de TVA colectată în sumă de x lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, **în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, prin prezentarea, in extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale speței și analiza detaliată a operațiunilor desfășurate de societate din punct de vedere al datei când a intervenit faptul generator pentru operațiunile prestate în ansamblul lor,**

cota de TVA aplicabilă la data la care a intervenit faptul generator, prevederile contractuale și menționarea tuturor constatărilor în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 134¹ alin.(1), alin.(7), art. 134² alin.(1), lin.(2), art. 137 alin.(1), art. 140 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 7, art. 49, art. 115, art.118, art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, se:

DECIDE:

Desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S3 x, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-S3 x, emisă pentru contribuabilul **.X.** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 3 a Finanțelor Publice pentru diferența suplimentară de TVA în suma de **x lei**, urmând ca **organul fiscal competent** să încheie un nou act administrativ fiscal prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru același impozit și care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.

Soluția de desființare trebuie pusă în executare în termen de 60 zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mijlocii.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.