

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE xx
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. xx
privind soluționarea contestației formulată de
xx
din comuna xx, județul xx

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul **Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice xx** a fost sesizat de **Administrația Finanțelor Publice xx** prin adresa nr.xx înregistrată la D.G.R.F.P.xx sub nr.xx, în legătură cu **dosarul contestației** formulată de **Societatea Comercială xx din comuna xx, județul xx**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx de A.J.F.P. xx și comunicată în data de xx.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art.270 alin.(1) și ale art.272 alin.(2) din TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației - înregistrată la A.J.F.P.xx sub nr.xx - în termen tinand cont de prevederile legale in vigoare la aceasta data, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială xx are domiciliul fiscal în sat xx, comuna xx, județul xx, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului xx sub numărul Jxx și are codul de identificare fiscală xx, contestația fiind transmisă semnată în original de administratorul societății la data de xx0.

Obiectul contestației îl constituie suma contestată de **xx lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – Susținerile contestatarei sunt următoarele (citat) :

„[...] **CONTESTAȚIE**
împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale nr. xx[...]”

II. Din Decizia de impunere nr.xx respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr.xx, rezultă următoarele:

Inspecția fiscală, finalizată la data de xx a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului de către **SC xx**, reprezentate de taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei xx9.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.xx care a stat la baza emiterii de către A.J.F.P.xx a Deciziei de impunere nr.xx, prin care a fost stabilită o obligație fiscală totală de xx lei - taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

În acest **Raport**, la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citat):
„ [...] xxx[...]”

III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

În Raportul de inspecție fiscală din xx, încheiat de organele de control ale Inspecției Fiscale – AJFP xx, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului de către **S.C. xx** din comuna xx, județul xx.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este “xx” cod CAEN x.
Urmare constatărilor consemnate în RIF nr.xx, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.xx organele de inspecție fiscală din cadrul AJ.F.P.xx au stabilit obligații fiscale principale în sumă contestată de **xx lei - reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.**

Organele de inspecție fiscală au respins la rambursare TVA în suma de xx lei reprezentând TVA rezultată din ajustarea TVA de plata declarată prin decontul cod 301 aferent lunii xx.

În raportul de inspecție fiscală se consemnează ca TVA raportată prin decontul special de TVA cod 301 nu poate fi dedusă prin ajustare pozitivă după înregistrarea societății în scop normal de TVA (conform prevederilor art.316 din Codul fiscal), nereprezentând în fapt TVA deductibilă.

Organele de control au determinat că, în cazul mijlocului de transport achiziționat nu a existat TVA deductibilă și astfel orice eveniment ar interveni nu poate conduce la vreo ajustare în ce privește achiziția acestuia iar dacă la achiziția mijlocului de transport societatea ar fi fost înregistrată în scop normal de TVA (conform art.316 din Legea nr.227/2015), atunci se putea aplica taxarea inversă și aceasta presupunea existența TVA la achiziție și nu excludea ajustarea de TVA.

Prin contestația formulată, xx din comuna xx, județul xx, contestă Decizia de impunere nr. xx și Raportul de inspecție fiscală nr.xx, respectiv suma de **xx lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Societatea face următoarele precizări:

- a achiziționat de la xxa, în data dexx9 un autocamion marca xx pentru care a achitat suma de xx euro, pe factura de achiziție fiind menționat codul special de TVA al **SC xx - xx**.
- înainte de achiziționarea autocamionului societatea s-a înregistrat ca plătitor de TVA conform art.317 din Codul fiscal.
- achiziționarea autovehiculului a fost înregistrată în evidența contabilă a societății, suma în lei fiind de xx lei, întocmindu-se deasemenea Declarația cod 301 pentru luna xx.
- autocamionul se regăsește înregistrat în evidența contabilă proprie în următoarele documente:
 - Registrul inventar din xx;
 - Balanța de verificare din xx;
 - Fișa mijlocului fix nr.x.

Societatea afirmă că a solicitat și a fost înregistrată, începând cu data de x, ca plătitoare de TVA conform art.316 din Codul fiscal și astfel a efectuat ajustarea taxei pe valoare adăugată în suma de xx lei iar în declarația *300 Decont de taxă pe valoare adăugată*, - transmisă la ANAF, a înregistrat la *poziția x ajustări de taxă suma de xx lei și la pozițiile xxtotal taxă dedusă xx lei, la capitolul Regularizări fiind înregistrată suma de xx lei conform art. 303 din Codul fiscal.*

Având în vedere motivele prezentate, societatea petentă solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite suplimentar în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.xx emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx și **rambursarea sumei de xx lei** cuprinsă în decontul de taxă întocmit în luna xx.

Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată și stabilește următoarele:

Inspecția fiscală desfășurată la **SC xx** din comuna xx, județul xx, a vizat verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei xx.

Afel, se reține că **SC xx** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx si Raportul de inspecție fiscală nr.xx pentru taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de **xx lei**.

În conformitate cu prevederile legale, analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, soluționarea contestației făcându-se în limitele sesizării.

➤ Referitor la Raportul de inspecție fiscală nr.xx – menționat în contestație - trebuie reținut că acesta reprezintă act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal, nu produce direct, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și prin urmare nu stabilește direct niciun raport obligațional între **xx**. și bugetul general consolidat al statului și de aceea acesta nu este susceptibil de a fi pus în executare, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr.xx.

➤ Cu privire la suma contestată de xx lei stabilită de organele de control ca fiind TVA respinsă la rambursare, se rețin următoarele :

SC xx a depus la organul fiscal teritorial Declarația cod091 înregistrată sub nr.xx prin care a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA pentru achiziții intracomunitare/prestări servicii intracomunitare.

Societatea a achiziționat în luna xx (când era înregistrată în scop special de TVA în conformitate cu art.317 din Legea nr.227/2015, cu completările și modificările ulterioare) un autocamion xx second-hand în valoare de xx de euro, pentru achiziția efectuată fiind obligată la plata TVA la bugetul statului - suma de TVA datorată bugetului de stat calculându-se prin aplicarea cotei standard TVA 19% la o bază de impozitare în lei determinată prin utilizarea cursului valutar în vigoare la data emiterii facturii de către furnizor.

Taxa pe valoarea adăugată astfel datorată, conform prevederilor legale trebuie raportată prin formularul cod 301 "Decont special de TVA", din actele din dosar reiesind că **SC xx** și-a îndeplinit obligația de declarare.

Astfel, prin formularul cod 301 "Decont special de TVA", societatea a declarat TVA datorat de plata la bugetul statului în valoare de xx lei, **suma ce nu a fost achitată până la data inspecției fiscale**, astfel după cum precizează organele de inspecție fiscală și de altfel recunoaște și contestația în contestația formulată.

Ulterior efectuării achiziției intracomunitare de autovehicul second-hand, societatea a depus la organul fiscal teritorial Declarația cod 091 înregistrată sub nr.xx prin care a solicitat anularea înregistrării în scop special de TVA, iar la solicitarea societății, începând cu data de xx, aceasta a fost înregistrată în scopuri de TVA conform prevederilor art.316 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

În această situație, societatea depune Decontul de TVA aferent lunii xx în care înscrie TVA deductibilă în suma de xx lei și la rândul 35 "Ajustări de taxă" înscrie TVA în suma de xx lei și astfel **solicită la rambursare soldul sumei negative de TVA de xx lei, prin acest decont de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii xx, înregistrat sub nr.xx.**

Față de constatările organelor de inspecție fiscală care au efectuat verificarea și de cele de mai sus, se reține ca suma de xx lei reprezintă TVA datorată bugetului de stat ca urmare a achiziției intracomunitare efectuată pe codul special de TVA, aceasta fiind evidențiată în decontul special de TVA cod 301 aferent lunii xx și **neachitată până la data inspecției fiscale.**

În Raportul de inspecție fiscală nr.xx s-a consemnat că :”[...] Organele de inspecție fiscală au respins la rambursare TVA în suma de xx lei reprezentând TVA rezultată din ajustarea TVA de plată declarată prin decontul cod 301 aferent lunii xx.

TVA raportată prin decontul special de TVA cod 301 nu poate fi dedusă prin ajustare pozitivă, după înregistrarea societății în scop normal de TVA (conform prevederilor art.316 din Codul fiscal) nereprezentând în fapt TVA deductibilă.

În cazul mijlocului de transport achiziționat nu a existat TVA deductibilă și astfel orice eveniment ar interveni nu poate conduce la vreo ajustare în ce privește achiziția acestuia. Dacă la achiziția mijlocului de transport societatea era înregistrată în scop normal de TVA (conform art.316 din Legea nr. 227/2015), atunci se putea aplica taxarea inversă și aceasta presupunea existența TVA la achiziție și nu excludea ajustarea de TVA.[...]” fiind menționat temei de drept și art.102, alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare ”(3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscrind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia.[...]”

În referatul întocmit în susținerea cauzei, organele de inspecție fiscală precizează totodată că ” Suma TVA datorată și declarată bugetului de stat de către persoana înregistrată în scopuri de TVA conform prevederilor art.317 ”înregistrarea în scopuri de TVA a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii”, raportată prin formularul cod 301 ”Decont special de TVA”, reîntregește costul de achiziție al bunului respectiv.[...]”

Societatea contestatoare nu este de acord cu aspectele consemnate în raportul de inspecție fiscală considerând că are dreptul la rambursarea sumei de TVA contestate întrucât ”[...] dacă persoana impozabilă s-a înregistrat potrivit legii în scop de TVA, conform art.316 - în speța de față societatea s-a înregistrat pe data de xx - se aplică ajustările de taxă prevăzute la pct.83 și 84 din Normele de aplicare ale Codului Fiscal [...]”.

Astfel, contestatoarea afirmă că ” [...] **Conform art.304 alin (1) din Codul Fiscal, se poate face o ajustare pozitivă sau negativă a taxei deductibile în următoarele situații:**

- înregistrarea în scop de TVA a persoanei impozabile care aplicat regimul special de scutire prevăzut de art.310 din Codul Fiscal (se referă la societățile care aveau cifra de afaceri mai mică de xx euro), conform pct.78, alin.6 din Normele de aplicare ale Codului Fiscal;

- dacă persoana impozabilă s-a înregistrat potrivit legii în scop de TVA, conform art.316 - în speța de față societatea s-a înregistrat pe data de xx, se aplică ajustările de taxă prevăzute la pct.83 și 84 din Normele de aplicare ale Codului Fiscal, având dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente.[...]”

Subscrisă a depus decontul 301 în luna xx din care rezultă obligația de a plăti TVA în suma de xx lei până pe xx, nu a plătit, dar a depus decont de TVA normal în urma înregistrării normale de TVA conform art.316 în xx, cerând recuperarea acestei taxe de xx lei la rândul 35 din Decontul lunii xx. [...]

Totodată petenta precizează că ”[...] Achiziționarea autovehiculului a fost înregistrată în evidența contabilă a societății, suma în lei fiind de xx lei, întocmindu-se deasemenea Declarația cod 301 pentru luna xx. Autocamionul se regăsește înregistrat în evidența contabilă și în următoarele documente:

- Registrul inventar din xx;
- Balanța de verificare din xx;
- Fișa mijlocului fix nr.xx.[...]”

În soluționarea cauzei în raport de susținerile părților, analizându-se documentele aflate la dosar, trebuie reținut că din balanța de verificare a lunii xx pe care **SC xx** a depus-o în copie xerox în susținere, rezultă că autovehiculul achiziționat a fost înregistrat în contul 2133”Mijloace de transport” la valoarea de achiziție fără TVA de xx lei, iar taxa pe valoarea adăugată în suma contestată de xx lei - declarată ca obligație de plată prin Decontul 301 - a fost înregistrată în evidența proprie a societății contestatoare în mod eronat, în contul 4423 ”TVA de plată” în corespondența greșită cu contul 635 ”Cheltuieli cu alte impozite, taxe și varsăminte asimilate”.

Pe de altă parte, trebuie reținut și faptul că în contestația formulată petenta face trimitere la prevederile art.304 din Legea nr.227/2015 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referindu-se strict la posibilitatea de a efectua o ajustare pozitivă sau negativă a TVA în situațiile prevăzute de lege, dar fără a face trimitere și la pct.78 din H.G.1/2016, dat în aplicarea acestui articol, care prevede :

” Pct.78 (1) În situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 304 alin.(1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor, activelor corporale fixe în curs de execuție. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate inițial în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Ajustarea se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

(2) În sensul alin. (1), prin servicii neutilizate se înțelege imobilizările necorporale care nu sunt complet amortizate la momentul la care intervine obligația sau dreptul de ajustare a taxei. Serviciile de altă natură se consideră utilizate în perioada fiscală în care au fost achiziționate. Ajustarea se efectuează în cazul serviciilor neutilizate numai pentru taxa aferentă valorii rămase neamortizate.

(3) Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile:

a) în situația în care are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă conform art.270 alin.(4) sau art.271 alin.(4) din Codul fiscal;

b) în situațiile prevăzute la art.304 alin.(2) din Codul fiscal.

(4) În baza prevederilor art.304 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, atunci când deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze, ca urmare a unor erori, persoana impozabilă poate să realizeze o ajustare pozitivă, respectiv este obligată să realizeze o ajustare negativă a taxei, după caz, aferentă bunurilor și serviciilor prevăzute la alin.(1), constatate pe bază de inventariere.

(5) Conform art.304 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare negativă sau pozitivă, după caz, a taxei deductibile aferente bunurilor și serviciilor prevăzute la alin.(1), în situații precum:

a) cazurile prevăzute la art. 287 lit.a-c și e) din Codul fiscal;

b) când pro rata definitivă, calculată la sfârșitul anului, diferă de pro rata provizorie utilizată în cursul anului.

(6) În baza art.304 alin.(1)lit.c) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare pozitivă sau, după caz, trebuie să efectueze o ajustare negativă a taxei deductibile în situații precum:

a) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 304 alin.2 din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei;

b) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care nu dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, precum și alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere;

c) înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile care a aplicat regimul special de scutire prevăzut la art.310 din Codul fiscal, precum și anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile ca urmare a prevederilor art.316 alin.(11) lit.f) și g) din Codul fiscal.

(7) În cazul bunurilor/serviciilor prevăzute la alin.(1) achiziționate de persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât achizițiile intracomunitare de bunuri, importurile și achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art.307 alin.(2)-(6) sau art.331 din Codul fiscal, precum și cele achiziționate de beneficiari de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, altele decât cele prevăzute la art.282 alin.(6) lit.a(-d) din Codul fiscal, se realizează ajustări pozitive sau negative, după caz, în situațiile prevăzute la art.304 alin.(1) din Codul fiscal, la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea, pentru taxa deductibilă, respectiv pentru taxa care a fost plătită furnizorului/prestatorului. În situația în care la data la care intervine evenimentul care generează ajustarea nu a fost achitată integral taxa aferentă achiziției, pe măsură ce se plătește diferența de taxă, persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere a taxei respective, cu excepția situației în care la data plății bunurile/serviciile nu sunt utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere a taxei. Taxa aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art.307 alin.(2)-(6) sau art.331 din Codul fiscal, efectuate de persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, precum și taxa aferentă achizițiilor de bunuri/servicii prevăzute la art.282 alin.(6) lit.a) din Codul fiscal efectuate de beneficiari de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA la încasare se ajustează, dacă intervin situațiile de la art.304 alin.(1) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt aferente unor facturi neachitate total sau parțial.

(8) În cazul în care persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire, prevăzut la art.310 din Codul fiscal se înregistrează potrivit legii în scopuri de TVA conform art.316 din Codul fiscal precum și în cazul în care persoana înregistrată în scopuri de TVA conform art.316 din Codul fiscal solicită scoaterea

Notă:”Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)2016/6791”

din evidenta persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, conform art.310 alin.(7) din Codul fiscal, se aplică ajustările de taxă prevăzute la pct.83 și 84. Persoanele care aplică sistemul TVA la încasare, precum și cele care au achiziționat bunuri/servicii de la persoane impozabile care aplică sistemul TVA și trec la regimul special de scutire prevăzut la art.310 din Codul fiscal aplică în mod corespunzător prevederile alin.(7).

(9) În cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de organele fiscale competente, conform art.316 alin.(11) lit.a)-e) și h) din Codul fiscal, nu se fac ajustări ale taxei aferente bunurilor prevăzute la alin. (1), fiind supuse obligației de plată a TVA colectate conform art.11 alin.(6) și (8) din Codul fiscal.

(10) În sensul art.304 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin.(1) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;

b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

c) contractele de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporale, altele decât bunurile de capital, care se reziliază, iar bunurile nu sunt restituite de utilizator în termenul prevăzut în contract, caz în care locatorul/finanțatorul nu are obligația să efectueze ajustări ale taxei deduse dacă face dovada că a inițiat și a efectuat demersuri pentru recuperarea bunului, indiferent dacă la finalizarea acestor demersuri bunul este sau nu recuperat de către societatea de leasing;

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate și pentru care se face dovada distrugerii

e) pierderile tehnologice sau, după caz, alte consumuri proprii, caz în care persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice, nu se face ajustarea taxei pentru cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice, care include și consumul propriu comercial;

f) perisabilitățile, în limitele stabilite prin lege.

(11) Situațiile menționate la alin.(10) nu sunt exhaustive, în orice altă situație în care persoana impozabilă aduce suficiente dovezi că bunurile sunt distruse, pierdute sau furate, nu are obligația ajustării taxei. De asemenea, situațiile menționate la alin.(9) pot fi aplicate cumulativ, de exemplu, pentru un stoc de produse există o pierdere datorată unor perisabilități, dar stocul respectiv poate fi distrus ca urmare a degradării calitative, ceea ce conduce la neajustarea taxei.

(12) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art.304 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, revine persoanei impozabile. În situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proportionalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.

(13) Ajustarea se efectuează în funcție de cota de taxă în vigoare la data achiziției bunurilor/serviciilor prevăzute la alin.(1). În situația în care nu se poate determina cota de la data achiziției se efectuează ajustarea utilizând cota de taxă în vigoare la data la care intervine obligația/dreptul de ajustare."

Prin urmare, sub imperiul celor mai sus se reține că, suma contestată de xx lei - reprezentând TVA respinsă la rambursare - nu figurează ca fiind achitată bugetului de stat de către SC xx, acest fapt fiind precizat de altfel atât de organele de inspecție fiscală "[...] Suma de xx lei reprezintă TVA datorată bugetului de stat ca urmare a achiziției intracomunitare efectuată pe codul special de TVA. aceasta fiind evidențiată în decontul special de TVA cod 301 aferent lunii xx și neachitata până la data prezentei inspecției fiscale.[...]" cat și de însăși petentă în contestația formulată "[...] a depus decontul 301 în luna xx din care rezultă obligația de a plăti TVA în suma de xx lei până pe xx nu a plătit [...]" în condițiile în care, pentru achiziția efectuată, societatea era obligată la plata TVA la bugetul statului.

Totodată se reține și precizarea făcută de organele de control că "[...] Suma TVA datorată și declarată bugetului de stat de către persoana înregistrată în scopuri de TVA conform prevederilor art.317 "Înregistrarea în scopuri de TVA a altor persoane care efectuează achiziții

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)2016/6791"

intracomunitare sau pentru servicii", raportată prin formularul cod 301 "Decont special de TVA", **reîntregește costul de achiziție al bunului respectiv.[...]** dar și înregistrarea eronată efectuată de societatea contestatoare a sumei contestate de xx lei în contul 4423 "TVA de plată" în corespondență cu contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și varsăminte asimilate".

Față de cele expuse mai sus, se reține că în procedura contestației administrative nu au fost aduse argumente relevante și depuse documente doveditoare în susținerea cauzei în condițiile în care, conform art.269 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să se depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele și probele deținute, pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În drept, față de cele de mai sus, în speță sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Legea nr.207/2003 privind Codul de procedură fiscală :

" 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 ; [...]"

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

„Art.249 - Sarcina probei Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art.250 - Obiectul probei și mijloacele de probă

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

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

„Art.73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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 contestația 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 acesteia.

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

Astfel, se reține că, deși aduce o serie de argumente încercând să combată respingerea la rambursare de către organele de inspecție fiscală a taxei pe valoarea adăugată **contestată** în cauză, **societatea comercială contestată nu prezintă probe, documente relevante în sprijinul susținerilor sale**, prin care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, drept pentru care se va face aplicarea prevederilor alin.(1) al art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și **se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru capătul de cerere în sumă contestată de **xx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx.

Tinând cont de considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de societatea comercială contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se va face aplicarea prevederilor alin.(1) al art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma totală

contestată de **xx lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.xx .

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de persoana juridică **xx**, din comuna Răzvad, județul xx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx, **act administrativ fiscal** emis de AJFP xx-AIF, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de **xx lei** – reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx.

2. – Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

xx