

DECIZIA nr. xxx din xxx
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. xxx S.R.L. din xxx

Cu adresa nr. **xxx** din **xxx**, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxx** sub nr. **xxx** din **xxx**, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxx – Activitatea de Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulate de **SC xxx SRL** din **xxx**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. xxx din xxx* emise de A.J.F.P. **xxx** în baza constatărilor stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. **xxx** din **xxx**.

SC **xxx** SRL are sediul în **xxx**, cod poștal **xxx**, având cod de înregistrare fiscală **xxx**.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **xxx lei**, reprezentând:

- **xxx lei** - impozit pe profit;
- **xxx lei** – impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- **xxx lei** - taxă pe valoarea adăugată;
- **xxx lei** – bază impozabilă stabilită suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală - Titlul VIII "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", cu modificările și completările ulterioare, respectiv actele administrative fiscale atacate au fost comunicate în data de **xxx**, iar contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. **xxx** sub nr. **xxx** din **xxx**.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

"[...] Contestația prezintă a: "Raportul de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice nr. xxx " și "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr xxx și Decizia privind modificarea bazei de impunere nr xxx "

se referă la anularea "Obligația fiscală principală-Taxa pe valoarea adăugată" care este evidențiată în capitolul VII - Sinteza constatărilor fiscale, din data xxx cu xxx " deoarece a fost calculată neconform cu perioada 2013-2016.

Datorită faptului că toată argumentația organelor de control este bazată pe faptul că s-a schimbat, în mod forțat, încadrarea acestor instalații compuse din celule depozitare (nu silozuri) care se montează pe o structură de beton și transportoare cu lanț, elevatoare cu cupe, pasarele, diferiți suportți, ventilatoare, table perforate pentru aerare, tubulatură, sibare, deviatoare, uscătoare, mașini de curățat cereale, etc, care se montează pe/în jurul/în interiorul celulelor, contestăm această decizie de impunere cu următoarele argumente:

Definiția imobilului pe care o prezentați la pagina 11, nu se aplică celulelor din tablă în care se depozitează cereale și sub nici o formă utilajelor tehnologice de pe lângă ele.

Confuzia și forțarea introducerii acestora în clasa imobilelor, apare prin confuzia între SILOZURILOR DE BETON care fac parte din clasa imobilelor, dar chiar și la acestea, toate utilajele care îndeplinesc rolul tehnologic, transportoare cu lanț, elevatoare cu cupe, pasarele, diferiți suportți, ventilatoare, table perforate pentru aerare, tubulatură, sibare, deviatoare, uscătoare, mașini de curățat cereale, etc, care se montează pe/în jurul/în interiorul nu fac parte din clasa imobilelor ci din clasa utilajelor agricole.

Conform definiție imobile de la pagina 11, necesită avizare de construcție în cazul nostru e total fals, avizarea de construcție o necesită platformele de beton (așa zisele fundații) pe care se sprijină/montează aceste celule. Ca dovadă montajul instalației propriu-zise, nu necesită aviz de construcție și nu este în jurisdicția inspectoratului de construcții sau primăriei. Ca atare la adresa înaintată de firmele de montaj din acest domeniu către inspectoratul de construcții acesta a răspuns că montajul nu se face în baza unui aviz de construcție.

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

Argumentați că are nr cadastral, definiție Cadastrul e, activitatea umană de inventariere a resurselor funciare, pentru stabilirea impozitelor. În epoca contemporană, cadastrul și-a lărgit domeniul de aplicare, astfel că reprezintă evidența tehnică, economică și juridică a tuturor bunurilor imobile (pământ, ape, păduri, construcții etc.), după cum se vede orice, care trebuie impozitat trebuie să i se dea un nr cadastral, nr care este dat de fapt construcției imobilului pe care se așează celula, ci nu celulei, transportoare cu lanț, elevatoare cu cupe, pasarele, diferiți suporti, ventilatoare, table perforate pentru aerare, tubulatură, sibare, deviatoare, uscătoare, mașini de curățat cereale, etc, care se montează pe/în jurul/în interiorul celulelor.

La momentul începerii contractării acestor lucrări (în 2011), s-a discutat cu organele de control de la acea vreme și nimeni nu le-a încadrat astfel încât facturile să fie purtătoare de TVA. Dovada este și controlul din 2011 care s-a făcut la primele 2 facturi intracomunitare, în colaborarea cu **XXX**, și mi s-a spus că facturile sunt conform legii, control trecut în registrul de control al firmei.

95% din instalații au fost făcute pe fonduri europene, măsura 121 cu sub măsura 411. Aceste instalații erau conform încadrării în aceste finanțări se împărțeau în două categorii, pt instalațiile de însilozare:

-partea de structură pe care se așezau celulele și celalte utilaje, parte care necesită avizare, un proiect structural, executate de firme autorizate în domeniu, etc.

-utilajele agricole cu sau fără montaj, montaj care nu necesită nici o avizare, proiectare structurală un montaj realizat de firme specializate (montajul se făcea de către firmele care și vindeau utilajele agricole, conform CAEN " 4661-Comerț cu ridicata al mașinilor agricole, echipamentelor și furniturilor", așa era necesar pt a fi eligibil la fonduri europene și decontarea montajului), utilaje de la celule la tot ce le înconjoară nu aveau decât un Certificat de Conformitate, ca orice utilaj ceea ce nu necesită nici o construcție din cadrul imobilelor.

- La acea dată partea de betoane și partea de deasupra lor erau părți total independente și decontate de **XXX** și **XXX** total separat, unele ca construcții și altele ca utilaje agricole cu montaj.

Am vorbit cu foștii colaboratori **XXX**, firma din **XXX**, care ei la rândul lor au făcut facturile de montaj către clientul care a realizat investiția tot fără TVA, la fel cum am emis și eu facturi către ei pt aceste lucrări, la ei totul este legal conform legii Spaniole și Europene, nu sunt prinse în clasa imobilelor ci a utilajelor agricole.

Nu înțelegem cum unele instituții ale statului român, în aceeași țară, pot privi constituiența unei investiții într-un fel, conform cu cele de mai sus iar altele, dupa 9-10 ani, total în altfel și față de alte instituții dar și față de ei înșiși (chiar dacă cu alt nume - Garda Financiară — care a fost de acord cu facturare intracomunitară fără TVA)?

Ținând cont de toate cele de mai sus atunci activitatea prestată de **XXX** se încadrează exact la legea 571/2003, art 141 și art 143 lit D, cu modificările și completările până la data de 31 decembrie 2014 [...] Oricum și așa cum este dat acest "RIF" tot nu înțelegem cât de corect este calculat tot acest TVA chiar și în condițiile date.

- Noi am încasat o valoare totală de bani conform unor facturi fără TVA, deci TVA este inclus în această valoare de bani, atât am încasat, nu e corect să se pună în plus față de această valoare.

-Profitul nostru a fost apx 10-12%, ar fi chiar de negândit ca acum să plătim 24% respectiv 19% peste valoarea încasată, înseamnă că toată munca noastră a fost numai pentru finanțarea statului Român și plățirea de salarii ?

-Alte facturi sunt ale unor utilaje ex: Filtru cu saci, care s-au montat de sine stătător pe lângă instalațiile existente, în cazul acesta pt deprăfuire, nu au nici o legătură cu un obiectiv imobil.

-Alte facturi sunt niște facturi în vederea încasării comisionului, conform contract, facturile în care se stipulează identificarea clientului și prezentarea ofertelor. În acest caz firma noastră nu a făcut nici un proiect nici o asitență tehnică la montaj nici un montaj, doar identifica clienți trimitea transpunerea discuțiilor pe e-mail primea oferta din Spania și se prezenta oferta, dacă nu era ceea ce dorea clientul se relua pașii cu noile informații. Nu există absolut nici un document, desen, proiect, etc, scris sau prin email care să provină de la **XXX** cu ștampilă, antet sau semnătură, cum putem încadra aceste facturi în categoria "imobile" pt a fi purtătoare de TVA?

Specificăm că toate firmele din acest domeniu au făcut facturile, ca și noi, fără TVA, atât noi către beneficiarii externi cât și producătorii către beneficiarii români, deoarece montajul era contractat de acesta către beneficiarul român și apoi subcontractat către noi. Deci nu se poate considera că am avut un

avantaj comercial, oricum valoarea montajului era foarte mică în comparație cu valoarea instalației pentru ca un procent pt TVA să fi însemnând un avantaj comercial. Și nici un avantaj ca un stat să fi încasat TVA pe aceste prestații iar altul (în cazul nostru România) să nu fi încasat acest TVA. [...]

Concluzii finale:

Vă rugăm respectos anularea acestor controale și realizarea unui control riguros în litera legii, nu cu interpretări forțate ale legilor, astfel încât să falimenteze firma noastră. [...]

Încă o nelămurire totală, s-a pus poprire pe conturi de 6 luni și ipotecă pe bunurile fixe, în această perioadă firma a funcționat doar cât să-și plătească datoriile contractuale cu diverși. Cei care au descoperit această așa zisă problemă, cu TVA a firmei noastre, au spus că poprirea este pe 6 luni și că pe urmă se vor debloca conturile, pt că se mai poate face prelungire pe încă 6 luni, dar numai în cazuri excepționale, ceea ce nu e cazul la noi (vorbele lor). Firma nu are bani în conturi dar totuși s-a prelungit poprirea cu încă 6 luni [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx din xxx încheiat la SC xxx SRL din xxx, s-au stabilit următoarele:

"[...] Impozit pe profit [...]

-[...] contribuabilul a înregistrat pe cheltuieli suma de xxx lei pe baza unor facturi reprezentând cheltuieli făcute în favoarea asociatului, neavând drept de deducere a cheltuielilor conform prevederilor art. 21, alin. (4), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...]

Pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2013 a rezultat o diferență suplimentară la impozitul pe profit în sumă de xxx lei [...]

-[...] contribuabilul a dedus nelegal cheltuieli în sumă de xxx lei, reprezentând cheltuieli aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice [...], pentru care dreptul de deducere este limitat la 50%, conform prevederilor art. 21, alin.(4), lit. t) din Legea nr. 571/2003 [...]

-[...] contribuabilul a înregistrat pe cheltuieli suma de xxx lei pe baza unor facturi reprezentând cheltuieli făcute în favoarea asociatului [...]

Pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2014 a rezultat o diferență suplimentară la impozitul pe profit în sumă de xxx lei. [...]

Impozit pe veniturile microîntreprinderi [...]

Perioada supusă inspecției: 01.01.2016 – 30.09.2019 [...]

În ceea ce privește modul de declarare a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor prin declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat (cod 100) s-a constatat faptul că, pentru trimestrul III 2019, contribuabilul a depus declarația D100 cu numărul de înregistrare xxx, dar având în vedere că impozitul pe veniturile microîntreprinderilor face obiectul inspecției fiscale, sumele raportate nu au fost preluate în evidența fiscală.

Precizăm că, în trimestrul III 2019, agentul economic a realizat venituri care constituie bază impozabilă pentru calculul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de xxx lei, pentru care a evidențiat impozit pe veniturile microîntreprinderilor, în sumă de xxx lei.

Pentru a pune de acord evidența fiscală cu evidența contabilă se va emite o Decizie de impunere pentru suma de xxx lei. [...]

Taxa pe valoarea adăugată [...]

- contribuabilul a dedus nelegal TVA în sumă de xxx lei, aferentă unei baze de xxx lei, pe bază de facturi fiscale prin care au fost achiziționate bunuri care nu sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile

- contribuabilul a dedus eronat TVA pe bază de facturi, reprezentând piese de schimb pentru vehicule care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, dreptul de deducere fiind limitat la 50%

- în luna septembrie 2016, contribuabilul a efectuat o achiziție de bunuri intracomunitare, respectiv un autoturism marca xxx de la xxx, cu factura nr. xxx având valoarea totală de xxx euro ≈ xxx lei.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că, agentul economic a înregistrat achiziția mai sus menționată în jurnalul pentru cumpărări aferent lunii septembrie (anexat în copie la prezentul raport de inspecție fiscală) la rubrica Achiziții intracomunitare neimpozabile. Conform Registrului Jurnal pentru perioada xxx, contribuabilul înregistrează intrarea în gestiune a autoturismului prin nota contabilă 2133 = 401 cu suma de xxx lei, dar fără a evidenția TVA în decontul prevăzut la art. 323 atât ca taxa colectată cât și ca taxă deductibilă

În perioada xxx, SC xxx SRL a efectuat tranzacții comerciale cu xxx din xxx.

Relația comercială dintre cele două societăți avea la bază contracte în care SC xxx SRL în calitate de furnizor care stipulau ca obiect, montajul instalației de însilozare cereale vândute de xxx către diferite societăți comerciale din România iar ca obligație să asigure montajul utilajelor și echipamentelor, să asigure sculele pentru

montaj și muncitori.

În baza acestor contracte în perioada XXX, SC XXX SRL a emis un nr. de XXX facturi fiscale fără TVA către XXX, XXX facturi fiscale care au ca obiect: consultanță externă, vizită clienți, pregătire oferte și negociere și XXX facturi fiscale care au ca obiect montaj instalație însilozare. (conform anexei nr.3).

Prestările de servicii efectuate de SC XXX SRL în calitate de furnizor către XXX nu sunt cuprinse în art. 141 (scutiri pentru operațiuni din interiorul țării) și art. 143 scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și ca atare, dacă operațiunile nu sunt scutite de TVA prestatorul înregistrat normal în scopuri de TVA în România, va emite factura cu TVA indiferent cine este beneficiarul (persoana impozabilă sau fizică stabilită sau nu în România înregistrată sau nu în scopuri de TVA).

Facem precizarea că art. 143. lit. d) se referă la importuri.

Serviciile prestate de societatea XXX SRL în calitate de furnizor care au fost facturate către XXX constând în consultanță, montajul instalațiilor de însilozare și echipamentelor tehnologice s-au efectuat exclusiv pe teritoriul României.

Stabilirea locului în care este prestat serviciul și pe cale de consecință a locului unde va fi impozitat este esențial, având în vedere dispozițiile art. 126, alin. (1), lit b, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art 268, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal care condiționează operațiunile din sfera TVA în sensul ca acestea să fie desfășurate în România.

Codul fiscal reglementează locul prestării de servicii sub forma unei singure reguli generale și a mai multor excepții, astfel, art. 133. alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art. 278, alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal (locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Deci serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită) și art. 133, alin. (4) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art. 278, alin. (4) lit. a), din Legea 227/2015 privind Codul fiscal (prin excepție de la prevederile art. 133, alin. (2) și art. 278, alin. (2), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi: locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier.

Din acest considerent stabilirea locului prestării să pornească întotdeauna de la excepțiile prevăzute la alin. (4), din art. 133 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și alin. (4), din art. 278 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal un bun imobil reprezintă o construcție care este orice structură fixată în sau pe pământ.

În condițiile în care pentru amplasarea instalațiilor de însilozare (silozuri), sunt alocate numere cadastrale iar pentru construirea acestora se eliberează autorizație de construcție de către primăriile pe raza cărora sunt amplasate, instalațiile de însilozare (silozuri) sunt imobile fiind și o structură fixată pe pământ.

Conform art.133 alin. (4), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art. 278, alin.. (4), lit. a), din Legea 227/2015 privind Codul fiscal locul prestării este locul unde se găsesc bunurile imobile pentru serviciile prestate în legătură cu aceste imobile.

- în ceea ce privește modul de declarare a TVA prin deconturile de TVA (cod 300), s-a constatat faptul că, pentru trimestrul III 2019, contribuabilul a depus declarația D300 cu numărul de înregistrare XXX, dar având în vedere că impozitul TVA face obiectul inspecției fiscale, sumele raportate nu au fost preluate în evidența fiscală.

Precizăm că, pentru trimestrul III 2019, agentul economic a înregistrat în evidența contabilă în contul 4426 „tva deductibilă” în sumă de XXX lei și în contul 4427 „tva colectată” în sumă de XXX lei rezultând un TVA de plată în sumă de XXX lei.

De asemenea, pe întreaga perioadă verificată, s-a mai constatat o diferență declarată în plus în sumă de XXX lei, din care suma de XXX lei a fost declarată eronat în luna ianuarie 2016 când contribuabilul figura ca plătitor de tva trimestrială, sumă care a fost declarată și în trim.I 2016 și suma de XXX lei preluată eronat în decembrie 2016.

Pentru a pune de acord evidența fiscală cu evidența contabilă se va emite o Decizie de impunere pentru suma de XXX lei [...]

Impozit pe profit [...]

-[...] contribuabilul a dedus nelegal cheltuieli în sumă de XXX lei, reprezentând cheltuieli aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice [...]

-[...] contribuabilul a înregistrat pe cheltuieli suma de XXX lei pe baza unor facturi reprezentând cheltuieli făcute în favoarea asociatului [...]

Pentru perioada 01.01.2015 – 31.12.2015 a rezultat o diminuare a pierderii fiscale cu suma de XXX lei față

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

Controlul efectuat la SC xxx SRL, concretizat prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx din xxx ce a stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx* și a *Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. xxx din xxx*, a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor de plată la bugetul general consolidat reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 decembrie 2013 – 30 septembrie 2019, impozit pe profit aferent perioadei 01 ianuarie 2013 - 31 decembrie 2015 și impozit pe veniturile microîntreprinderilor aferent perioadei 01 ianuarie 2016 - 30 septembrie 2019.

Urmare verificării efectuate privind **impozitul pe profit**, pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2014 organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de xxx lei înscrisă în *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx*, astfel:

- xxx lei (xxx lei/an 2013 + xxx lei/an 2014) reprezintă cheltuieli făcute în favoarea asociatului, nedeductibile fiscal în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- xxx lei (an 2014) reprezintă cheltuieli aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, pentru care dreptul de deducere este limitat la 50% conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015 organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care au condus la stabilirea unei **baze impozabile suplimentare** în sumă de xxx lei, modificând astfel baza impozabilă stabilită de contribuabil în sumă de (-xxx) lei și rezultând o diferență a bazei de impozitare de (-xxx lei), înscrisă în *Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. xxx din xxx*, respectiv:

- xxx lei reprezintă cheltuieli făcute în favoarea asociatului, nedeductibile fiscal în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- xxx lei reprezintă cheltuieli aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, pentru care dreptul de deducere este limitat la 50% conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificării efectuate privind **impozitul pe veniturile microîntreprinderilor**, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit în sumă de xxx lei, ca urmare a constatării faptului că pentru trimestrul III 2019, contribuabilul a depus declarația D100 cu numărul de înregistrare xxx, dar având în vedere că impozitul pe venitul microîntreprinderilor face obiectul inspecției fiscale, sumele raportate nu au fost preluate în evidența fiscală. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de xxx lei declarat de societate, dar nepreluat în evidența fiscală, a fost înscris în *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx.*

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxx lei, înscrisă în *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx.*

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, în urma verificării au fost stabilite următoarele deficiențe:

- xxx lei reprezintă TVA deductibilă aferentă achiziției de piese de schimb pentru vehicule ce nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, dreptul de deducere fiind limitat la 50% conform prevederilor art. 145¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- xxx lei reprezintă TVA deductibilă aferentă achiziției de bunuri ce nu sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, pentru care nu s-a acordat drept de deducere în baza art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- xxx lei reprezintă TVA deductibilă aferentă achiziției intracomunitare a unui autoturism marca xxx de la xxx, pentru care societatea nu a evidențiat în decont TVA atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă și, totodată, având în vedere că vehiculul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, dreptul de deducere fiind limitat la 50%, conform prevederilor art. 326 alin. (2) și art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- xxx lei reprezintă TVA colectată aferentă serviciilor de consultanță, montajul instalațiilor de însilozare și a echipamentelor tehnologice, prestate de societate către o societate din Spania, servicii care au fost executate exclusiv pe teritoriul României. Societatea a încălcat prevederile art. 126 alin. (1), art. 133 alin. (2) și alin. (4) lit. a), art. 129 alin. (1), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 268 alin. (1), art. 278 alin. (2) și alin. (4), art. 270 alin. (1), art. 286 alin. (1) lit. a), art. 291 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- xxx lei reprezintă TVA declarată de societate pentru trimestrul III 2019, prin decontul nr. xxx, dar având în vedere că TVA face obiectul inspecției fiscale, sumele raportate nu au fost preluate în evidența fiscală. TVA în sumă de xxx lei declarată de societate, dar nepreluată în evidența fiscală, a fost înscrisă în decizia de impunere.

Prin contestația formulată, societatea contestă, cităm "*Raportul de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice nr. xxx și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr xxx și Decizia privind modificarea bazei de impunere nr xxx*" și "*se referă la anularea "Obligației fiscale principale-Taxa pe valoarea adăugată"*.

Astfel, se reține obiectul contestației ca fiind în sumă totală de xxx lei, reprezentând:

- xxx lei - impozit pe profit;
- xxx lei - impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- xxx lei - taxă pe valoarea adăugată;
- xxx lei - bază impozabilă stabilită suplimentar,

sume înscrise în cele două decizii contestate (nr. xxx din xxx și nr. xxx din xxx, **societatea comercială aducând argumente doar pentru suma de xxx lei** reprezentând TVA colectată suplimentar, iar pentru suma de xxx lei reprezentând: xxx lei impozit pe profit, xxx lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor, xxx lei taxă pe valoarea adăugată și xxx lei bază impozabilă stabilită suplimentar, aceasta nu își motivează contestația.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei contestată și motivată

Potrivit raportului de inspecție fiscală, în perioada 01.12.2013 - 30.03.2016, SC xxx SRL a emis un număr de xxx facturi fiscale fără TVA, către xxx din xxx, xxx facturi fiscale care au ca obiect consultanță externă, vizită clienți, pregătire oferte și negocieri și xxx facturi fiscale care au ca obiect montaj instalație însilozare.

În urma inspecției fiscale s-a constatat că relația comercială dintre cele două societăți are la bază contracte al căror obiect este montajul instalației de însilozare cereale, vândute de xxx către diferite societăți comerciale din România, iar SC xxx SRL în calitate de prestator are obligația să asigure montajul utilajelor și echipamentelor, să asigure sculele pentru montaj și muncitori.

Organele de inspecție fiscală au arătat că în condițiile în care pentru amplasarea instalațiilor de însilozare (silozuri), sunt alocate numere cadastrale iar pentru construirea acestora se eliberează autorizație de construcție de către primăriile pe raza cărora sunt amplasate, instalațiile de însilozare (silozuri) sunt imobile, fiind și o structură fixată pe pământ.

Astfel, concluzia inspecției fiscale a fost că atât serviciile de consultanță, cât și montajul instalațiilor de însilozare și a echipamentelor tehnologice, prestate de societatea verificată pentru agentul economic din Spania, au fost executate exclusiv pe teritoriul României, drept pentru care s-a stabilit **TVA colectată** în sumă de xxx lei conform art. 126 alin. (1), art. 133 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă până la data de 31.12.2015 și art. 268 alin. (1), art. 278 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă începând cu data de 01.01.2016.

Prin contestația formulată, societatea susține următoarele:

- toată argumentația organelor de control este bazată pe faptul că s-a schimbat, în mod forțat, încadrarea acestor instalații compuse din celule depozitare (nu silozuri) care se montează pe o structură de beton și transportoare cu lanț, elevatoare cu cupe, pasarele, diferiți suportți, ventilatoare, table perforate pentru aerare, tubulatură, sibare, deviatoare, uscătoare, mașini de curățat cereale etc, care se montează pe/în jurul/în interiorul celulelor,
- definiția imobilului prezentată la pagina 11 din raportul de inspecție fiscală nu se aplică celulelor din tablă în care se depozitează cereale și sub nicio formă utilajelor tehnologice de pe lângă ele.
- confuzia și forțarea introducerii acestora în clasa imobilelor apare prin confuzia cu silozurile de beton care fac parte din clasa imobilelor
- avizarea de construcție o necesită platformele de beton (așa-zisele fundații) pe care se sprijină/montează celulele, montajul instalației propriu-zise nu necesită aviz de construcție și nu este în jurisdicția inspectoratului de construcții sau primăriei;
- 95% din instalații au fost făcute pe fonduri europene, aceste instalații se împărțeau în două categorii, pentru instalațiile de însilozare: partea de structură pe care se așezau celulele și celelalte utilaje, parte care necesită avizare, un proiect structural, executate de firme autorizate în domeniu etc și utilajele agricole cu sau fără montaj, montaj care nu necesită nicio avizare, proiectare structurală, un montaj realizat de firme specializate (montajul se făcea de către firmele care și vindeau utilajele agricole), utilajele de la celule la tot ce le înconjoară nu aveau decât un Certificat de Conformitate, ca orice utilaj, ceea ce nu necesită nicio construcție din cadrul imobilelor
- activitatea prestată de xxx SRL se încadrează exact la Legea 571/2003, art. 141 și art. 143 lit. d, cu modificările și completările până la data de 31 decembrie 2014;
- a încasat o valoare totală de bani conform unor facturi fără TVA, deci TVA este inclus în

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

- această valoare de bani și nu e corect să se adauge TVA la această valoare;
- profitul a fost aproximativ 10-12%, ar fi chiar de negândit ca acum să plătească 24% respectiv 19% peste valoarea încasată;
 - sunt facturi privind utilaje (ex: filtru cu saci) care s-au montat de sine stătător pe lângă instalațiile existente, în cazul acesta pentru deprăfuire, care nu au nicio legătură cu un obiectiv imobil;
 - sunt facturi privind comisionul încasat conform contract, facturile în care se stipulează identificarea clientului și prezentarea ofertelor, în acest caz firma nu a făcut proiect, asistență tehnică la montaj, montaj, doar identifica clienți, trimitea transpunerea discuțiilor pe e-mail, primea oferta din Spania și se prezenta oferta, iar dacă nu era ceea ce dorea clientul se reluau pașii cu noile informații.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă până la data de 31.12.2015, astfel:

”ART. 126 Operațiuni impozabile

(1) *Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

a) *operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2). [...]*

ART. 133 Locul prestării de servicii [...]

(2) *Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.*

(3) *Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită. [...]*

(4) *Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:*

a) **locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile**, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier [...]

- **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

”2. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una dintre condițiile prevăzute la lit. a)-d) nu este îndeplinită.

13. (1) [...] Regulile prevăzute la art. 133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4)-(8) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4)-(8), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).

14. (1) Serviciile prevăzute la art. 133 alin.(4) din Codul fiscal fac excepție de la regulile generale prevăzute la art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal în ceea ce privește stabilirea locului prestării. Aceste servicii nu se declară în declarația recapitulativă menționată la art. 156⁴ din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, și nici nu se aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestărilor și achizițiilor intracomunitare de servicii.

(2) Serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil includ acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile și au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133 alin.(4) lit. a) din Codul fiscal. Serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum: [...]

k) instalarea sau asamblarea de mașini ori echipamente care, după instalare sau asamblare, sunt ori devin parte din bunul imobil, respectiv cele care nu pot fi detașate fără a fi deteriorate sau fără a antrena deteriorarea imobilelor înseși; [...]."

- **Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă începând cu data de 01.01.2016, astfel:

"ART. 268 - Operațiuni impozabile

(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2). [...]

ART. 278 - Locul prestării de servicii [...]

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită. [...]

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) **locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile**, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier [...]"

- **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin **H.G. nr. 1/2016**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01 ianuarie 2016:

"3. (1) Dacă o operațiune îndeplinește cumulativ condițiile prevăzute la art. 268 alin. (1) lit. a), c) și d) din Codul fiscal, dar nu îndeplinește condiția prevăzută la art. 268 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România. [...]

14. (1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii. [...]

15. (1) Regulile prevăzute la art. 278 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal, întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal. [...]

16. (1) Prin excepție de la regulile generale prevăzute la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, respectiv persoană impozabilă sau persoană neimpozabilă, locul prestării serviciilor prevăzute la art. 278 alin. (4) din Codul fiscal se stabilește în funcție de regulile prevăzute la alin. (4) al art. 278 din Codul fiscal. Aceste servicii nu se declară în declarația recapitulativă menționată la art. 325 din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, și nici nu se aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestărilor și achizițiilor intracomunitare de servicii.

(1[^]1) În aplicarea art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, sunt considerate bunuri imobile bunurile prevăzute la art. 13b din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare. (text introdus prin HG nr. 284 din 27 aprilie 2017)

(2) Serviciile legate de bunuri imobile prevăzute la art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:

a) sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;

b) sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun.

(3) Prevederile alin. (2) se aplică în special pentru următoarele: [...]

d) construirea de structuri permanente pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare; [...]

m) instalarea sau montarea unor mașini sau echipamente care, la instalare sau montare, sunt considerate bunuri imobile, respectiv care nu pot fi deplasate fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției în care au fost instalate permanent; [...].”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile locul prestării este considerat a fi locul unde sunt situate bunurile imobile.

Pct. 14 din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal în vigoare până la data de 31.12.2015, preluat prin pct. 16 din HG 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu 01.01.2016, aduce lămuriri referitoare la aplicarea art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal vechi, respectiv art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal nou, în sensul că prestările de servicii au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil dacă acestea au o legătură suficient de directă cu bunurile imobile respective.

De asemenea, același punct din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal arată că pentru a determina dacă prestarea unui serviciu juridic complex, format din diferite elemente, intră sau nu sub incidența prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal vechi, respectiv art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal nou, trebuie stabilit scopul final al acestui serviciu, de la caz la caz.

Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile până la data de 31 decembrie 2014, definesc imobilizările corporale astfel:

"92. - Imobilizările corporale reprezintă active care:

a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și

b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

93. - (1) Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; [...].

Aceeași definiție este dată și la art. 190 alin. (1) din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014, aplicabile începând cu data de 01 ianuarie 2015.

În același sens reținem și prevederile art. 13b din Regulamentul 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

"următoarele sunt considerate bunuri imobile:

(a) Orice parte specifică a pământului, situată la suprafața acestuia sau sub acesta, în legătură cu care se pot dobândi drepturi de proprietate sau de posesie;

(b) Orice clădire sau construcție fixată pe pământ sau în pământ, deasupra sau sub nivelul mării, care nu poate fi ușor demontată sau deplasată;

(c) Orice element care a fost instalat și face parte integrantă dintr-o clădire sau construcție, fără de care clădirea sau construcția este incompletă, cum ar fi uși, ferestre, acoperișuri, scări și ascensoare;

(d) Orice element, echipament sau mașină instalată permanent într-o clădire sau construcție, care nu poate fi deplasată fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției.”

De asemenea, practica judiciară apreciază ca fiind bunuri imobile prin destinație echipamentele și utilajele tehnice.

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

Legislația fiscală introduce concepte din Codul civil, printre care și acelea de "*bun imobil prin natura sa*" și "*bun imobil prin destinația sa*". Astfel, potrivit Codului civil, în categoria imobilelor prin destinație sunt incluse obiectele care sunt afectate unui bun imobil prin natura lui (teren sau clădire), fiind necesare pentru folosirea sau exploatarea acestuia. Astfel, se reține că în accepțiunea Codului Civil și implicit în accepțiunea Codului fiscal, echipamentele și utilajele industriale reprezintă bunuri imobile.

În speța analizată este relevantă și jurisprudența CJUE, respectiv cauzele C-315/00, Rudolf Maierhofer contra Finanzamt Augsburg-Land, precum și C-532/11, Susanne Leichenich împotriva Ansbert Peffekoven, Ingo Horeis.

Potrivit considerentului 32 al cauzei C-315/00, "*în schimb, clădirile în cauză în acțiunea principală, descrise la punctul 13 din prezenta hotărâre (nn: clădirile stau pe o bază de beton ridicată pe fundații de beton scufundate în pământ. Pereții, care erau făcuți din panouri, erau fixați la fundații cu șuruburi. Cadrul acoperișului era acoperit cu plăci. Pardoselile și pereții băilor și a bucătăriilor erau acoperite cu gresie. Sistemul de construcție a fost astfel încât clădirile să poată fi dezmembrate în orice moment de opt personae în zece zile și ulterior reutilizate), nu sunt mobile; nici nu pot fi mutate cu ușurință. Acestea sunt clădiri cu o bază de beton ridicată pe fundații de beton scufundate în pământ. Acestea pot fi dezmembrate la expirarea contractului de închiriere pentru reutilizarea ulterioară, dar prin efortul a opt persoane în zece zile.*"

Conform considerentului 23 din cauza C-532/11, "*din decizia de trimitere reiese că penișa, care nu are sistem de propulsie, este imobilizată pe această parte a apei fluviale de mai mulți ani. Aceasta este prinsă de partea delimitată a bazinului fluvial prin ancore și este atașată de mal prin lanțuri și cordaje. Aceste dispozitive de imobilizare a penișei nu pot fi înlăturate cu ușurință, și anume fără efort și fără a suporta costuri care nu sunt neglijabile. Potrivit jurisprudenței Curții, nu este necesar ca construcția să fie indisociabil încorporată în sol pentru a fi considerată imobil în scopul aplicării normelor în materie de TVA (Hotărârea Maierhofer, punctul 33).*"

Față de considerentele de mai sus rezultă cu certitudine că SC xxx SRL a prestat servicii în legătură cu bunuri imobile.

Organele de inspecție fiscală au reținut în raportul de inspecție fiscală faptul că serviciile constând în consultanță, montajul instalațiilor de însilozare și echipamentelor tehnologice prestate de SC xxx SRL în calitate de prestator, care au fost facturate către xxx **s-au efectuat exclusiv pe teritoriul României**, ca urmare a constatării faptului că relația comercială dintre cele două societăți are la baza contracte al căror obiect este montajul instalației de însilozare cereale vândute de xxx către diferite societăți comerciale din România, iar SC xxx SRL în calitate de prestator are ca obligație să asigure montajul utilajelor și echipamentelor, să asigure sculele pentru montaj și muncitori.

La dosarul contestației se află în copie xerox Contractul nr. xxx, încheiat între SC xxx SRL în calitate de prestator și xxx în calitate de beneficiar, ce are următorul obiect: "*promovarea xxx în România, prestarea de servicii comerciale cuprinzând identificarea potențialilor cupărători, elaborearea ofertelor, diagramelor de flux, anteproiectelor de amplasare în vederea realizării ofertelor comerciale și urmărirea implementării acestora având ca obiect vânzarea instalațiilor de însilozare în România*".

De asemenea, la dosarul contestației se află în copie xerox Contractul nr. xxx din xxx, încheiat între SC xxx SRL în calitate de prestator și xxx în calitate de beneficiar, ce are următorul obiect: "*montajul **instalației de însilozare cereale, descrise mai jos** vândute de beneficiar către SC xxx SRL: Curățitor cu site LZD 110 – 1 buc, Uscător SCM3-8 1 buc, Siloz 16.81/12 8 buc, Siloz conic 6.11/8 1 buc, Pasarelă 3 buc, Suport pasarelă 38 buc, Sistem ventilare 8 buc, Ventilator CMR 1445 16 buc, Sistem control temperatură 1 buc, Suport sonde termice 32 buc, Snecuri măturătoare S170 8 buc, Elevator EL 100 4 buc, Transportor cu lanț TC 100 10 buc, Accesorii (reducții, sibare, deviatoare, tuburi, etc.) 1 buc, FNC utilaje și accesorii 1 buc*".

Potrivit Situației facturilor de livrări intracomunitare emise de SC xxx SRL către xxx, întocmită de organele de inspecție fiscală, aflată la dosarul contestației, în perioada xxx au fost

emise facturi cu explicații cum ar fi: servicii de montaj instalații, consultanță externă, vizitare clienți, elaborare oferte și negociere, montaj parțial uscător, montaj final filtru.

Se reține faptul că instalația de însilozare are în componența sa toate elementele cuprinse în descrierea acesteia, așa cum rezultă din contractul nr. xxx din xxx, inclusiv "Siloz 16.81/12 8 buc, Siloz conic 6.11/8 1 buc", iar societatea comercială nu aduce în susținerea contestației argumente dovedite prin documente justificative din care să rezulte o altă situație.

De asemenea, spre exemplificare, în mod evident operațiunea privind "montaj parțial uscător" de la poziția 14 din Situația facturilor de livrări întocmită de organele de inspecție fiscală, amintită mai sus, contribuie la definirea instalației de însilozare cereale.

Subliniem faptul că prin contestația formulată societatea nu aduce argumente bazate pe documente justificative, din care să rezulte că serviciile constând în consultanță, montaj instalații de însilozare și echipamente tehnologice prestate către xxx nu au legătură cu instalații de însilozare cereale, respectiv că ar fi servicii ce au un alt obiect decât montajul instalației de însilozare cereale ce urmează a fi vândute către diferite societăți comerciale din România.

Astfel, legea prevede că pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, prestările de servicii au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil dacă acestea au o legătură suficient de directă cu bunurile imobile respective și, de asemenea, trebuie stabilit scopul final al acestui serviciu, de la caz la caz.

Astfel, potrivit celor arătate mai sus, rezultă faptul că instalația de însilozare la care face referire contractul nr. xxx din xxx aflat la dosarul contestației are în componența sa inclusiv "Siloz 16.81/12 8 buc, Siloz conic 6.11/8 1 buc".

Potrivit art. 537 *Bunurile imobile* din Codul civil "Sunt imobile terenurile, izvoarele și cursurile de apă, plantațiile prinse în rădăcini, construcțiile și orice alte lucrări fixate în pământ cu caracter permanent, platformele și alte instalații de exploatare a resurselor submarine situate pe platoul continental, precum și tot ceea ce, în mod natural sau artificial, este încorporat în acestea cu caracter permanent".

Silozul este, prin definiția dată de dicționarul explicativ, o construcție de mari dimensiuni înzestrată cu instalații speciale de uscare, de transport etc. care servește la depozitarea și păstrarea pe termen lung a unor cantități mari de produse agricole sau de alte materiale.

În mod evident, silozurile fac parte din categoria bunurilor imobile, astfel că:

- sunt bunuri fixate în pământ, destinate unei utilizări acolo unde ele au fost construite;
- edificarea lor necesită executarea de fundații pe terenul unde sunt amplasate, astfel că eventuala lor mutare necesită degradarea fundației de susținere;
- fac parte din categoria construcțiilor industriale speciale (ex. utilizarea lor în sectoarele zootehnice);
- proiectele de construire și amplasare au nevoie de proiect avizat de Inspectoratul de Stat în Construcții.

Astfel, nu poate fi avut în vedere soluționării favorabile a contestației susținerea societății că "avizarea de construcție o necesită platformele de beton (așa zisele fundații) pe care se sprijină/montează celulele, montajul instalației propriu-zise, nu necesită aviz de construcție și nu este în jurisdicția inspectoratului de construcții sau primării".

Chiar și în contestația formulată este amintită partea de structură a instalației de însilozare pe care se așează celulele și celelalte utilaje, iar societatea chiar precizează că această parte necesită avizare, un proiect structural, executate de firme autorizate în domeniu, etc;

Societatea face o confuzie între prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile și bunul imobil; subliniem că legiuitorul prevede că pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile locul prestării este considerat a fi locul unde sunt situate bunurile imobile.

Nu pot fi avute în vedere soluționării contestației nici afirmațiile că "sunt și facturi privind utilaje (ex: filtru cu saci) care s-au montat de sine stătător pe lângă instalațiile existente, în cazul acesta pentru deprăuire, care nu au nici o legătură cu un obiectiv imobil" sau că "sunt și facturi privind comisionul încasat conform contract, facturile în care se stipulează identificarea clientului și prezentarea ofertelor, în acest caz firma noastră nu a făcut nici un proiect nici o asitență tehnică la montaj nici un montaj, doar identifica clienți trimiterea

transpunerea discuțiilor pe e-mail primea oferta din Spania și se prezenta oferta, dacă nu era ceea ce dorea clientul se reluau pașii cu noile informații”, atât timp cât aceste argumente nu sunt justificate cu documente din care să rezulte că serviciile analizate nu au legătură cu instalațiile de însilozare cereale, respectiv din care să rezulte că locul prestării acestor servicii nu este în România.

Se reține că societatea comercială nu prezintă motive susținute de documente justificative, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum prevăd dispozițiile art. 269 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“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; [...]

Soluționarea contestației se face în limitele sesizării, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

“ART. 276 Soluționarea contestației

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

În acest sens, 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. 243 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „[...] cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească [...]”.

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

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

Totodată, la art. 73 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează: „Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Susținerile din contestație nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia întrucât societatea nu a prezentat motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de control.

Art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: “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 [...]”.

De asemenea, art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: “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.”

Față de cele prezentate mai sus, se reține că, pentru stabilirea situației fiscale a contestatorului, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, având totodată sarcina de a-și motiva în fapt și în drept impunerea, pe bază de probe sau constatări proprii.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că prestările

serviciilor constând în consultanță, montajul instalațiilor de însilozare și echipamentelor tehnologice s-au efectuat exclusiv pe teritoriul României, fiind îndeplinită astfel condiția prevăzută de art.126 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal vechi, respectiv art. 268 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal nou și au colectat suplimentar TVA în sumă de xxx lei asupra veniturilor din prestările de servicii facturate către xxx din xxx în perioada 01.12.2013 — 30.03.2016, în conformitate cu prevederile art. 137 și art. 140 din Codul fiscal vechi, respectiv art. 286 și art. 291 din Codul fiscal nou, potrivit cărora:

"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

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse".

Respectiv:

"ART. 286 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. 291 Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017."

Nu poate fi avută în vedere soluționării favorabile a contestației susținerea societății că "a încasat o valoare totală de bani conform unor facturi fără TVA, deci TVA este inclus în această valoare de bani și nu e corect să se adauge TVA la această valoare".

În speță, sunt aplicabile prevederile pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

"(1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa",

preluate și de pct. 36 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu data de 01.01.2016, astfel:

"36. Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, respectiv cele care sunt supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse de TVA, prevăzute de art. 291 din Codul fiscal, taxa colectată se determină după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării, sau în cazul în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și nu include taxa;

b) contrapartida unei livrări de bunuri/prestări de servicii trebuie considerată ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, taxa determinându-se prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv $20 \times 100/120$ în cazul cotei standard și $19 \times 100/119$ începând cu data de 1 ianuarie 2017, $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, în următoarele situații:

1. atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării;

2. în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară potrivit legii emiterea unei facturi;

3. în orice situație în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și include taxa sau nu există nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată;

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

4. atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul/prestatorul bunului/serviciului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată colectate pentru operațiunea supusă taxei, și furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată, inclusiv o declarație pe propria răspundere a furnizorului”.

Se reține că pentru prestările de servicii realizate către societăți comerciale persoana impozabilă contestatară are posibilitatea recuperării taxei colectată suplimentar la control de la cumpărătorii.

În acest sens, lit. b) a Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, prevede:

“b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului/serviciului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;”

Astfel, societatea comercială are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă, prin emiterea unei facturi de corecție către beneficiari.

În acest sens, sunt aplicabile prevederile art. 159 alin (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de 31.12.2015, astfel:

„ART. 159 **Corectarea documentelor** [...]

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147².”

preluate prin art. 330 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil începând cu data de 01.01.2016, astfel:

„ART. 330 - **Corectarea facturilor** [...]

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 302”.

Nu se poate reține în soluționarea contestației susținerea societății că activitatea prestată de aceasta se încadrează la art. 141 și art. 143 lit. d) din Legea nr.571/2003, deoarece din lecturarea art. 141 în mod evident operațiunile analizate în speță nu se încadrează în operațiunile de interes general scutite de taxă, iar art. 143 lit. d) face referire la importul de bunuri.

În ceea ce privește poprirea, acest aspect nu poate fi analizat prin prezenta decizie, deoarece nu este în competența Serviciului Soluționare Contestații din cadrul DGRFP xxx, potrivit art. 272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„ART. 272 - **Organul competent**

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor”.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, stabilite pe baza actelor și documentelor existente în dosarul contestației, precum și pe baza actelor normative aplicabile în speță în perioada supusă inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației constată că, în mod corect și legal organele de inspecție au stabilit **TVA colectată** în sumă de xxx lei, drept pentru care **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la suma de xxx lei contestată dar nemotivată

Așa cum am arătat mai sus, obiectul contestației este suma totală de xxx lei reprezentând:

- xxx lei - impozit pe profit;
- xxx lei - impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- xxx lei - taxă pe valoarea adăugată;
- xxx lei - bază impozabilă stabilită suplimentar,

sume înscrise în *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx și în Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. xxx din xxx*, actele administrative fiscale contestate, societatea comercială aducând argumente doar pentru suma de xxx lei reprezentând TVA, iar **pentru suma de xxx lei reprezentând: xxx lei - impozit pe profit, xxx lei – impozit pe veniturile microîntreprinderilor, xxx lei taxă pe valoarea adăugată și xxx lei – bază impozabilă stabilită suplimentar, aceasta nu își motivează contestația.**

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 269 alin. (1) lit. c) și d) și art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art. 269. - (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]

Art. 276. - (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație contribuabilul trebuia să menționeze atât motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste suma de xxx lei.

Având în vedere că societatea comercială nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea stabilită inițial și ținând cont de cele reținute mai sus, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, potrivit căruia: *“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.”*, **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru suma de xxx lei reprezentând: xxx lei - impozit pe profit, xxx lei – impozit pe veniturile microîntreprinderilor, xxx lei - taxă pe valoarea adăugată și xxx lei – bază impozabilă stabilită suplimentar.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **SC xxx SRL** din xxx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. xxx din xxx* emise de A.J.F.P. xxx în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

2. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma de xxx lei reprezentând: xxx lei - impozit pe profit, xxx lei – impozit pe veniturile microîntreprinderilor, xxx lei - taxă pe valoarea adăugată și xxx lei – bază impozabilă stabilită suplimentar.

3. 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.