

D E C I Z I A nr.4673 din 2018
privind soluționarea contestației formulate de
X SRL Hunedora
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr.TMR_DGR .../05.10.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG_AIF .../01.10.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală asupra contestației formulate de **X SRL**, cu sediul în localitatea ..., județul Hunedoara, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr... și CUI ...

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_REG .../18.09.2018 și nr.HDG_AIF .../18.09.2018, iar la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../05.10.2018.

Contestația este formulată împotriva **Deciziei de impunere nr.F-HD .../13.08.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../13.08.2018, acte administrative fiscale emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, pentru suma de ... **lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.**

Totodată, a înțeles să solicite și exonerarea de la plata obligației fiscale suplimentare stabilită în urma inspecției fiscale.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-HD .../13.08.2018, respectiv data de 27.08.2018, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 18.09.2018, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, doamna Z, în calitate de administrator, așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare susține că măsurile dispuse prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale

suplimentare stabilite de inspecția fiscală, sunt netemeinice și nelegale, pentru următoarele considerente:

Creanța fiscală privind taxa pe valoarea adăugată, ca obligație fiscală suplimentară, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, petenta invocând prevederile art.5 "*Aplicarea unitară a legislației*", art.6 "*Exercitarea dreptului de apreciere*" în sensul că, pe de o parte, organul fiscal este îndreptătit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanta 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, iar pe de altă parte, organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia, art.7 "*Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*" în sensul că, organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale precum și să decida asupra felului și volumului examinărilor și de limitele prevăzute de lege, art.113 "*Obiectul inspecției fiscale*" în sensul că pe de o parte, în scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal.

Totodată, petenta susține că au fost încălcate și dispozițiile art.13 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, și au fost ignorate dispozițiile art.131 potrivit căruia, în cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.130 alin.(5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

Astfel, actul administrativ fiscal a fost emis nu în aplicarea legislației ci cu încălcare acesteia cât și cu anularea drepturilor contribuabilului.

Ulterior prezentării aspectelor de ordin procedural, a reiterării constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea contestatoare detaliază motivele contestației, aducând în susținere următoarele motivații:

Prin punctul de vedere, înregistrat la AJFP Hunedoara sub nr.HDG_REG .../09.08.2018 și HDG_AIF .../10.08.2018, a arătat faptul că organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată "pentru mijloacele fixe existente în patrimoniul societății la data de 31

martie 2018” fără însă a verifica la ce dată au fost achiziționate mijloacele fixe, respectiv faptul că nu se face nicio referire la taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate la data achiziției.

În continuare petenta reiterează concluziile organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului solicitând a se observa că ajustarea echipamentelor tehnologice și a mobilierului s-a efectuat în baza “fișelor de mijloace fixe transmise în data de 13.08.2018 pe adresa de email” și nu pe baza documentelor justificative și a bilanțelor de verificare, întrucât așa cum rezultă din bilanța de verificare încheiată la 01.01.2017, societatea avea înregistrate mijloace fixe în sumă de ... lei, după cum urmează:

- ... lei în contul 2131 “Echipamente tehnologice”

- ... lei în contul 214 “Mobilier și birotică”,

respectiv fără a avea în vedere că în fișa mijlocului fix este înscrisă data punerii în funcțiune, care diferă de data achiziției mijlocului fix.

În această situație rezultă cu claritate că mijloacele fixe achiziționate în anul fiscal 2016, nu sunt în sumă totală de ... lei cum s-a înscris în raportul de inspecție fiscală, iar suma ce s-a avut în vedere la ajustarea negativă nu este de ... lei.

Potrivit dispozițiilor art.5 și art.113 lit.i) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere prevederile art.304 și art.305 alin.(5) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a stabili și ajustarea în favoarea societății, atât pentru mijloacele fixe achiziționate în anul 2016 cât și pentru bunurile de natura stocurilor.

Deși organele de inspecție fiscală constată că parte din mijloacele fixe sunt achiziționate în anul 2016, nu au avut în vedere stabilirea corectă a bazei de impozitare. Astfel, în anul 2016 societatea a achiziționat mijloace fixe în valoare totală de ... lei pentru care ajustarea taxei pe valoarea adăugată era de ... lei, calculată astfel:

- valoare de achiziție mijloace fixe = ... lei

- TVA la data achiziției = ... lei

- ajustare TVA ... lei/5 ani x 4 ani = ... lei.

De asemenea, în situația în care ar fi examinat toate documentele justificative, mijloace de probă relevante pentru impunere, ar fi constatat că la data la care societatea s-a înregistrat în scopuri de TVA, înregistra bunuri de natura stocurilor în sumă totală de ... lei, pentru care ajustarea pozitivă în favoarea societății este în sumă totală de ... lei și care se putea determina în baza listelor de inventariere a stocului de marfă la data de 31.12.2016, astfel:

- “Materii prime bucătărie” - cont contabil 301.1 pentru care avea dreptul de ajustare favorabilă de ... lei calculată astfel: ... lei x 20/120;

- "Materii prime bar" - cont contabil 301.2 pentru care avea dreptul de ajustare favorabilă de 34 lei calculată astfel: ... lei x 20/120;
- "Mărfuri bar" - cont contabil 3712 pentru care avea dreptul la o ajustare favorabilă de ... lei calculată astfel: ... lei x 20% = ... lei, respectiv ... lei x 9% = ... lei.

Organele de inspecție fiscală au ajustat negativ taxa pe valoarea adăugată pentru mijloacele fixe existente la data de 31.03.2018, fără a efectua și o ajustare pozitivă pentru bunurile neutilizate la data înregistrării în scopuri de TVA, respectiv la data de 01.01.2017.

Totodată, petenta susține că prin punctul de vedere înregistrat la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_REG .../09.08.2015 și HDG_AIF .../10.08.2018, a arătat faptul că așa cum rezultă din cele înscrise în raportul de inspecție fiscală, ajustarea a fost efectuată fără a lua în considerare modificările aduse prevederilor pct.79 alin.(14) lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.284/2017 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016, potrivit căroră, pentru persoanele impozabile căroră li se anulează înregistrarea în scopuri de TVA după data de 1 ianuarie 2017, trebuie să efectueze ajustarea negativă pentru bunurile de capital existente la data anulării codului de TVA care se reflectă, pentru anul în care codul de TVA a fost anulat, în ultimul decont de taxă depus pentru perioada fiscală în care a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, pentru o cincime sau o douăzecime din taxa dedusă inițial, iar dacă în anii următori persoana impozabilă nu este reînregistrată în scopuri de TVA, va efectua ajustări negative pentru o cincime sau o douăzecime din taxa dedusă inițial în "Declarația privind sumele rezultate din ajustarea/corecția ajustărilor/regularizarea taxei pe valoarea adăugată" (formularul 307) aferentă ultimei luni a fiecărui an, în aceleași condiții, până la finele perioadei de ajustare.

Însă, așa cum rezultă din cele înscrise la pag.10 din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală "nu sunt de acord cu afirmația (...) agentului economic."

Concluzionând, petenta consideră că legea nu poate fi interpretată nici în sensul extinderii prevederii acesteia, nici în sensul restrângerii prevederilor acesteia (lex dixit minus quam voluit) și nici restrictiv (lex dixit quam voluit).

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../13.08.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../13.08.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, au consemnat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2017 - 02.03.2018.

Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA din data de 01.01.2017 până la data de 02.03.2018 când este declarată inactivă de ONRC pentru inactivitate temporară.

Cu privire la taxa pe valoare adăugată deductibilă

Societatea a înregistrat în evidența contabilă o taxă pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate de pe piața internă, astfel:

- ... lei - în anul 2017
- ... lei - în perioada ianuarie - martie 2018.

Ponderea taxei deductibile este aferentă următoarelor achiziții:

- achiziții de mărfuri și materii prime
- achiziții de combustibil
- achiziții de mijloace fixe și obiecte de inventar
- achiziții de materiale necesare amenajării spațiului unde societatea își desfășoară activitatea
- alte achiziții de bunuri și servicii, utilități necesare desfășurării activității.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată de plată/de recuperat

Situația privind TVA dedusă și TVA colectată, precum și modul de determinare și înregistrare în evidența contabilă a TVA de plată/de recuperat este următoarea:

- ... lei - TVA deductibilă
- ... lei - TVA colectată
- ... lei - TVA de plată
- ... lei - TVA achitată
- ... lei - sold TVA de plată la 02.03.2018.

1. Potrivit Bazei de date ANAF, începând cu data de 02.03.2018, a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA pentru X SRL, societatea suspendându-și activitatea.

Conform balanței de verificare încheiată la 31.03.2018, societatea înregistrează în conturile de imobilizări:

- ... lei - în contul 212 "Construcții"
- ... lei - în contul "Echipamente tehnologice"
- ... lei - în contul 214 "Mobilier".

Pentru mijloacele fixe existente în patrimoniul societății la data de 31.03.2018, societatea a întocmit fișa mijlocului fix.

Potrivit prevederilor art.305 alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.79 alin.(14) din Hotărârea Guvernului nr.284/2017 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016, persoanele impozabile cărora le-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA trebuie să efectueze o ajustare negativă pentru bunurile de capital existente la

data anulării codului de TVA care se reflectă, pentru anul în care codul de TVA a fost anulat, în ultimul decont de taxă depus pentru perioada fiscală în care a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile.

Conform documentelor financiar-contabile puse la dispoziție s-a constatat că societatea nu a efectuat ajustarea bunurilor de capital existente în patrimoniu la data de 02.03.2018, dată la care i-a fost anulat codul de TVA.

Iar din informațiile existente în baza de date ANAF a rezultat faptul că ultimul decont de TVA depus de societatea verificată este aferent lunii martie 2018, decont în care la rândul 33 "Ajustări pentru bunurile de capital" este înscrisă suma 0.

Întrucât pentru bunurile de capital existente în patrimoniu la data de 31 martie 2018, societatea nu a efectuat ajustarea taxei deductibile, organele de inspectie fiscală au procedat la ajustarea acesteia, astfel:

TVA dedusă aferentă construcțiilor în valoare de ... lei - ... lei

Perioada de ajustare - 20 ani

Perioada la care începe ajustarea - 01.01.2017

Perioada rămasă din perioada de ajustare - 19 ani

Ajustare ... lei/20 ani x 19 ani = ... lei

TVA dedusă aferentă echipamentelor tehnologice și mobilier în valoare de ... lei - ... lei

Perioada de ajustare - 5 ani

Perioada la care începe ajustarea - 01.01.2017

Perioada rămasă din perioada de ajustare - 4 ani

Ajustare ... lei/5 ani x 4 ani = ... lei.

2. Din analiza comparativă a obligațiilor fiscale rezultate în urma verificărilor efectuate și cele înscrise în declarațiile depuse la organul fiscal teritorial s-a constatat că agentul economic a datorat bugetului de stat o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și a declarat bugetului de stat o TVA de plată în sumă de ... lei, rezultând o diferență de TVA de plată nedeclarată în sumă de ... lei.

Prin nedeclararea în totalitate a obligației de plată reprezentând taxă pe valoarea adăugată, agentul economic a încălcat prevederile art.102 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, pentru întreaga perioadă verificată s-a majorat baza impozabilă cu suma de ... lei, pentru care în conformitate cu prevederile art.291 alin.(1) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit suplimentar o **TVA de plată în sumă de ... lei.**

III. Având în vedere susținerile societății contestatoare, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

Sub aspect procedural

În ceea ce privește motivarea în drept a contestației, petenta face trimitere la mai multe articole din Codul de procedură fiscală: art.5 “*Aplicarea unitară a legislației*”, art.6 “*Exercitarea dreptului de apreciere*”, art.7 “*Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*”, art.13 “*Interpretarea legii*”, art.113 “*Obiectul inspecției fiscale*”, art.118 “*Reguli privind inspecția fiscală*”, art.131 “*Rezultatul inspecției fiscale*” susținând că taxa pe valoarea adăugată, ca obligație fiscală suplimentară, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor legale conținute de aceste articole.

În conformitate cu prevederile **art.72** “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile” din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: “*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.*”

Iar, la **art.73** “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale” alin.(1) din același act normativ:

“(1) *Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (...)*”.

Starea de fapt reală pentru perioada verificată a societății petente a fost stabilită de către organele fiscale luând în calcul documentele deținute și care urmează a fi detaliată de către organul de soluționare la pronunțarea asupra fondului cauzei.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia raportul de inspecție fiscală nu cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor, potrivit aspectelor consemnate la discuția finală cu contribuabilul din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../13.08.2018 respectiv, concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului, se reține faptul că, organele autorității fiscale au constatat că argumentele prezentate nu conduc la modificarea celor constatate prin raportul de inspecție fiscală, respectiv **ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital de către persoanele impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată**, astfel că se prezumă că organele de inspecție fiscală mențin motivele de fapt și de drept menționate în cuprinsul actului de control.

Dealtfel, urmare analizei punctului de vedere, organele de inspecție fiscală au răspuns punctual la afirmațiile petentului, au prezentat raționamentul motivat în fapt și drept pentru care au stabilit diferențele de obligații fiscale principale pentru perioada supusă controlului.

Mai mult, potrivit aspectelor consemnate, întrucât societatea petentă a prezentat documente suplimentare - fișa mijloacelor fixe transmisă în data de 13.08.2018 pe adresa de e-mail, în vederea determinării stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală corectează ajustarea inițială efectuată asupra mijloacelor fixe și stabilesc suplimentar o TVA de plată în sumă de ... lei față de ... lei.

Față de toate aceste considerente, se reține că motivele de critică din contestația formulată nu sunt întemeiate, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

Asupra fondului cauzei

A. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond, în condițiile în care, societatea contestatoare nu a respectat dispozițiile obligatorii ale art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv prin contestația formulată nu a prezentat motivele de fapt și de drept care să se refere la fondul cauzei.

În fapt, din verificarea îndeplinirii condițiilor de procedură, organul de soluționare a contestației a constatat faptul că, în cuprinsul contestației formulată de **X SRL** nu sunt invocate temeieri de drept și nu sunt prezentate argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală conform art.73, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Din analiza comparativă a obligațiilor fiscale rezultate în urma verificărilor efectuate și cele înscrise în declarațiile depuse la organul fiscal teritorial, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, agentul economic a datorat bugetului de stat o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și a declarat bugetului de stat o TVA de plată în sumă de ... lei, rezultând o diferență de TVA de plată nedeclarată în sumă de ... lei.

Astfel, referitor la constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, inclusă în suma contestată, prin contestația formulată, societatea petentă nu aduce niciun argument de fapt și de drept și nu depune niciun document în susținerea contestației prin care să infirme aceste constatări.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile Titlului VIII - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din Legea nr.207/2015 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; (...).”

Totodată, sunt incidente și prevederile pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca: (...)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; (...).”

coroborate cu prevederile pct.2.5. și pct.2.6. din același act normativ:

2.5. *“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

2.6. *“Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că prin contestație petenta trebuie să indice atât motivele de fapt cât și de drept, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(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.”

Din cele ce preced, se reține că în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, **motivele de fapt și de drept** pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

Astfel, 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.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecătii.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecătii.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentului.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, **motivele de fapt și de drept** constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

În lipsa menționării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.73 din același act normativ:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (...).”

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, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara 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 contestatarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, 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, prin Decizia nr.3250/2010 din Dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că X SRL, deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HD .../13.08.2018, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **X SRL** pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA rezultată din ajustarea în favoarea statului a taxei deduse la achiziționarea bunurilor de capital, în condițiile în care petenta a depus împreună cu contestația, înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală și care nu au fost prezentate în timpul desfășurării inspecției fiscale.

În fapt, începând cu data de 02.03.2018, societatea X SRL este declarată inactivă de Oficiul Național Registrul Comerțului pentru inactivitate temporară și anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA din data de 01.01.2017.

Din conținutul Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../13.08.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../13.08.2018, contestate, rezultă că potrivit balanței de verificare încheiată la 31.03.2018, societatea înregistrează în conturile de imobilizări:

- ... lei - în contul 212 “Construcții”
- ... lei - în contul 2131 “Echipamente tehnologice”
- ... lei - în contul 214 “Mobilier”.

Întrucât pentru bunurile de capital existente în patrimoniu la data de 31 martie 2018, societatea nu a efectuat ajustarea taxei deductibile, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea acesteia, în conformitate cu prevederile art.305 alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.79 alin.(14) din Hotărârea Guvernului nr.284/2017 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016, astfel:

1. TVA dedusă aferentă construcțiilor în valoare de ... lei - ... lei

Perioada de ajustare - 20 ani

Perioada la care începe ajustarea - 01.01.2017

Perioada rămasă din perioada de ajustare - 19 ani

Ajustare ... lei/20 ani x 19 ani = ... lei

2. TVA dedusă aferentă echipamentelor tehnologice și mobilier în valoare de ... lei - ... lei

Perioada de ajustare - 5 ani

Perioada la care începe ajustarea - 01.01.2017

Perioada rămasă din perioada de ajustare - 4 ani

Ajustare ... lei/5 ani x 4 ani = ... lei.

Prin contestația formulată, petenta susține faptul că, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată “pentru mijloacele fixe existente în patrimoniul societății la data de 31 martie 2018” fără însă a verifica la ce dată au fost achiziționate mijloacele fixe, respectiv faptul că nu se face nicio referire la taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate la data achiziției, arătând că ajustarea echipamentelor tehnologice și a mobilierului s-a efectuat în baza “fișelor de mijloace fixe transmise în data de 13.08.2018 pe adresa de email” și nu pe baza documentelor justificative și a bilanțelor de verificare, întrucât așa cum rezultă din bilanța de verificare încheiată la 01.01.2017, societatea avea înregistrate mijloace fixe în sumă de ... lei, rezultând astfel că mijloacele fixe achiziționate în anul fiscal 2016, nu sunt în sumă totală de ... lei cum s-a înscris în raportul de inspecție fiscală, iar suma ce s-a avut în vedere la ajustarea negativă nu este de ... lei.

Totodată, susține că organele de inspecție fiscală aveau obligația de a stabili și ajustarea în favoarea societății, atât pentru mijloacele fixe achiziționate în anul 2016 cât și pentru bunurile de natura stocurilor.

Astfel, petenta susține pe de o parte că, deși organele de inspecție fiscală constată că parte din mijloacele fixe sunt achiziționate în anul 2016, nu au avut în vedere stabilirea corectă a bazei de impozitare, arătând că pentru mijloace fixe în valoare totală de ... lei, achiziționate în anul 2016, ajustarea taxei pe valoarea adăugată era de ... lei, iar pe de altă parte, la data la care societatea s-a înregistrat în scopuri de TVA, înregistra bunuri de natura stocurilor în sumă totală de ... lei, pentru care ajustarea pozitivă în favoarea societății este în sumă totală de ... lei și care se putea determina în baza listelor de inventariere a stocului de marfă la data de 31.12.2016.

În drept, referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.297 alin.(1) și (4) lit.a) art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art.297 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. (...)

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

a) operațiuni taxabile; (...)”

Art.299 “**Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

Referitor la ajustarea taxei deductibile sunt aplicabile prevederile art.305 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data supusă inspecției, potrivit cărora:

“Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) **bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art.266 alin.(1) pct.3, precum și operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestora, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui altui tip de contract prin care bunurile imobile/părțile de bunuri imobile se pun la**

dispoziția unei alte persoane cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare. Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca imobilizări corporale;

(...)

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin.(4) lit.a)-d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit.b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin.(1) lit.d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art.298; (...)"

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin.(4) lit.a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin.(2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează obligația de ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul normal de taxare la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art.310, precum și în cazul livrării bunului de capital în regim de scutire conform art.292, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare; (...)

(6) Ajustarea taxei pentru situațiile prevăzute la alin.(5) se realizează conform procedurii prevăzute prin normele metodologice.

Aceste prevederi au fost explicitate prin prevederile pct.79 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data supusă inspecției, care precizează:

“(14) 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, se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei conform art.305 alin.(4) lit.a) pct.1 din Codul fiscal. Ajustarea TVA se realizează astfel:

(...)

b) persoanele impozabile cărora li se anulează înregistrarea în scopuri de TVA după data de 1 ianuarie 2017 trebuie să efectueze o ajustare negativă pentru bunurile de capital existente la data anulării codului de TVA care se reflectă, pentru anul în care codul de TVA a fost anulat, în ultimul decont de taxă depus pentru perioada fiscală în care a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile, pentru o cincime sau o douăzecime din taxa dedusă inițial. Dacă în anii următori persoana impozabilă nu este reînregistrată în scopuri de TVA, va efectua ajustări negative pentru o cincime sau o douăzecime din taxa dedusă inițial în «Declarația privind sumele rezultate din ajustarea/corecția ajustărilor/regularizarea taxei pe valoarea adăugată» (formularul 307) aferentă ultimei luni a fiecărui an, în aceleași condiții, până la finele perioadei de ajustare, cu excepția situației în care intervine un alt eveniment care să genereze altă ajustare. Dacă persoana impozabilă este reînregistrată în scopuri de TVA în același an în care codul său a fost anulat, va avea dreptul să efectueze o ajustare pozitivă pentru o cincime sau o douăzecime din taxa dedusă inițial aferentă bunurilor de capital existente la data anulării codului de TVA în primul decont depus după data reînregistrării sau, după caz, într-un decont ulterior. Dacă persoana impozabilă a livrat bunurile de capital în regim de taxare în perioada în care nu a avut un cod valid de TVA, în același an în care i s-a anulat înregistrarea, aceasta va avea dreptul să efectueze o ajustare pozitivă pentru o cincime sau o douăzecime din taxa dedusă inițial, în primul decont depus după data reînregistrării sau, după caz, într-un decont ulterior; (...)

Având în vedere textele de lege prezentate anterior, se reține că pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să dețină o factură fiscală sau un alt

document legal, care să conțină obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

De asemenea, dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor de capital achiziționate este condiționat de folosirea bunurilor în scopul unor operațiuni taxabile, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat inițial, în favoarea statului, în condițiile în care bunurile de capital sunt utilizate integral sau parțial pentru alte scopuri decât activități economice.

Mecanismul de ajustare a taxei deductibile în cazul bunurilor de capital implică stabilirea, printre altele, a achizițiilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinației utilizării acestora, a cuantumului taxei supusă ajustării, a perioadei de ajustare, a momentului modificării destinației, precum și efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.

Prin urmare, în situația în care achizițiile de bunuri imobile nu sunt folosite pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau sunt folosite, integral sau parțial, în alte scopuri decât activitățile economice, taxa dedusă inițial este supusă mecanismului de ajustare stabilit de legislația fiscală, mecanismul de ajustare fiind cel prevăzut la art.305 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA din data de 01.01.2017.

Începând cu data de 02.03.2018, societatea X SRL este declarată inactivă de Oficiul Național Registrul Comerțului pentru inactivitate temporară și anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

Din dispozițiile legale sus-citate, rezultă că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției bunurilor de capital este supus ajustării în situația în care acestea sunt folosite pentru alte scopuri decât activitățile economice respectiv, în speța, **în cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de organele fiscale, se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei** pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă.

Astfel, începând cu luna martie 2018, societatea X SRL nu mai este plătitoare de TVA, fiindu-i anulată înregistrarea în scopuri de TVA și ca urmare, începând cu luna martie 2018, bunurile de capital (construcții, echipamente tehnologice și mobilier) achiziționate anterior și pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei, nu mai sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, deci nu se mai îndeplinește condiția expres prevăzută de legiuitor pentru exercitarea dreptului de deducere (utilizarea bunurilor în folosul operațiunilor taxabile), impunându-se ajustarea taxei deductibile.

Ultimul decont de TVA depus de societate este aferent lunii martie 2018, decont în care la rândul 33 “*Ajustări pentru bunurile de capital*” este înscrisă suma 0 și prin care ar fi trebuit să se efectueze ajustarea negativă pentru bunurile de capital existente la data anulării codului de TVA - ultimul decont de taxă depus pentru perioada fiscală în care a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile, eludându-se astfel scopul legii fiscale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile aferentă bunurilor de capital, întrucât conform prevederilor legale mai sus citate, taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor care au fost livrate/prestate sau urmează să fie livrate/prestate este deductibilă doar în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, din constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la susținerile contestatarei se rețin următoarele:

Așa cum s-a reținut, întrucât pentru bunurile de capital existente în patrimoniu la data de 31 martie 2018, societatea nu a efectuat ajustarea taxei deductibile, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea acesteia, în conformitate cu prevederile art.305 alin.(4) lit.a) pct.1 din Codul, coroborate cu prevederile pct.79 alin.(14) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, astfel:

1. TVA dedusă aferentă construcțiilor în valoare de ... lei - ... lei

Perioada de ajustare - 20 ani

Perioada la care începe ajustarea - 01.01.2017

Perioada rămasă din perioada de ajustare - 19 ani

Ajustare ... lei/20 ani x 19 ani = ... lei

2. TVA dedusă aferentă echipamentelor tehnologice și mobilier în valoare de ... lei - ... lei

Perioada de ajustare - 5 ani

Perioada la care începe ajustarea - 01.01.2017

Perioada rămasă din perioada de ajustare - 4 ani

Ajustare ... lei/5 ani x 4 ani = ... lei.

Conform celor inserate în cuprinsul Capitolului VI “Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul” din cadrul Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../13.08.2018, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

- Referitor la TVA ajustată aferentă construcțiilor în valoare de ... lei.

În urma analizării fișei mijlocului fix transmisă în data de 13.08.2018 pe adresa de e-mail s-a constatat că în contul 212 “Construcții” societatea a înregistrat “Filigorie și acoperiș filigorie” în valoare de ... lei, mijloace fixe achiziționate în luna iulie 2017 și aferent cărora societatea nu a dedus TVA.

Diferența de ... lei înregistrată în contul 212 "Construcții" reprezintă achiziții de diverse materiale efectuate în perioada aprilie - iulie 2017 și aferent cărora societatea a dedus o TVA în sumă de ... lei.

La ajustarea TVA aferentă construcțiilor în sumă de ... lei, *organele de inspecție fiscală au ținut cont de TVA dedusă inițial în sumă de ... lei* pe care au ajustat-o proporțional cu perioada rămasă din perioada de ajustare, respectiv o douăzecime din taxa dedusă aferentă bunurilor de capital existente la data anulării codului de TVA.

- Referitor la TVA ajustată aferentă echipamentelor tehnologice și mobilier în valoare de ... lei.

În urma analizării fișelor de mijloace fixe transmise în data de 13.08.2018 pe adresa de e-mail s-a constatat că din total mijloace fixe în sumă de ... lei, *mijloacele fixe în sumă de ... lei au fost achiziționate în anul 2016 când societatea nu era plătitoare de TVA*, iar restul mijloacelor fixe în sumă de ... lei au fost achiziționate în anul 2017 și aferent cărora **societatea a dedus TVA în sumă de ... lei.**

Astfel, organele de inspecție fiscală corectează ajustarea inițială efectuată asupra mijloacelor fixe și stabilesc suplimentar o TVA de plată în sumă de ... lei față de ... lei, ținând cont de TVA dedusă în sumă de ... lei.

Prin contestația formulată, petenta susține faptul că, așa cum rezultă din balanța de verificare încheiată la 01.01.2017, societatea avea înregistrate mijloace fixe în sumă de ... lei, rezultând astfel că mijloacele fixe achiziționate în anul fiscal 2016, nu sunt în sumă totală de ... lei cum s-a înscris în raportul de inspecție fiscală, iar suma ce s-a avut în vedere la ajustarea negativă nu este de ... lei.

Totodată, susține faptul că, la data la care societatea s-a înregistrat în scopuri de TVA, înregistra bunuri de natura stocurilor în sumă totală de ... lei, pentru care ajustarea pozitivă în favoarea societății este în sumă totală de ... lei și care se putea determina în baza listelor de inventariere a stocului de marfă la data de 31.12.2016.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și a stării de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, se constată că în motivarea contestației formulate, petenta a depus împreună cu aceasta înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, respectiv fișa mijloacelor fixe și inventarul mijloacelor fixe la data de 31 ianuarie 2017, listele de inventariere a materiilor prime și a mărfurilor existente în stoc la data de 31 decembrie 2016, documente care nu au fost prezentate sau nu au fost transmise în totalitate în timpul desfășurării inspecției fiscale

În conformitate cu prevederile art.73, art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.73 "Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Art.276 “(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Din normele legale mai sus prezentate, coroborate cu documentele depuse de petentă împreună cu contestația, se reține ca aceasta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art.276 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, depunând împreună cu contestația mijloace de probă noi.

Astfel, petenta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art.276 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, depunând împreună cu contestația mijloace de probă noi, în legătură cu listele de inventariere a materiilor prime și a mărfurilor existente în stoc la data de 31 decembrie 2016 care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, în etapa inspecției fiscale, fapt pentru care, nu au acordat dreptul la ajustarea pozitivă aferentă materiilor prime și mărfurilor existente în stoc la data de 01.01.2017, precum și fișa mijloacelor fixe și inventarul mijloacelor fixe la data de 31 ianuarie 2017, documente care nu au fost prezentate în totalitate în timpul desfășurării inspecției fiscale, fapt pentru care, ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă mijloacelor fixe existente în patrimoniu la data de 31 martie 2018 s-a efectuat inițial la întreaga valoare a acestora.

Aceste mijloace de probă noi au fost analizate în condițiile legii de către A.J.F.P Hunedoara - Inspecție Fiscală, conform Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr.HDG_AIF .../01.10.2018 emis de A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, existent în original la dosarul cauzei, rezultând următoarele:

Anexat contestației depuse, petenta a depus fișele de mijloace fixe, fișe care nu au fost transmise în totalitate în timpul inspecției fiscale. Din analiza acestora rezultă că întradevăr mijloacele fixe, respectiv echipamente tehnologice și mașini achiziționate în anul 2016 au fost în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au recalculat ajustarea inițială aferentă echipamentelor tehnologice și mobilierului efectuată prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../13.08.2018 și au stabilit următoarele:

- Taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă echipamentelor tehnologice și mobilier în valoare de ... lei (... lei - ... lei) - ... lei
- perioada de ajustare - 5 ani
- perioada la care începe ajustarea 01.01.2017
- perioada rămasă din perioada de ajustare - 4 ani

Ajustare ... lei/5 ani x 4 ani = ... lei

Astfel, prin recalculare, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar este în sumă de ... lei (... lei - aferentă construcțiilor și ... lei - aferentă ajustării echipamentelor tehnologice și mobilierului).

Totodată, petenta arată că organele de inspecție fiscală nu au efectuat ajustare pozitivă aferentă materiilor prime și mărfurilor existente în stoc la data de 01.01.2017 în sumă de ... lei, după cum urmează:

- "Materii prime bucătărie" - cont contabil 301.1 pentru care avea dreptul de ajustare favorabilă de ... lei calculată astfel: ... lei x 20/120;
- "Materii prime bar" - cont contabil 301.2 pentru care avea dreptul de ajustare favorabilă de ... lei calculată astfel: ... lei x 20/120;
- "Mărfuri bar" - cont contabil 3712 pentru care avea dreptul la o ajustare favorabilă de ... lei calculată astfel: ... lei x 20% = ... lei, respectiv ... lei x 9% = ... lei.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că la data efectuării verificării, societatea nu a pus la dispoziție decizii de inventariere, liste de inventar sau procese-verbale cu rezultatele inventarierii.

La contestație, petenta a prezentat listele de inventariere a materiilor prime și a mărfurilor existente în stoc la data de 31 decembrie 2016, de unde rezultă:

- stoc materii prime (cont 301.1 și cont 301.2) - ... lei
- stoc mărfuri (cont 3712) - ... lei din care, ... lei mărfuri cu cota de TVA de 20% și ... lei mărfuri cu cota de TVA de 9%.

În urma analizării listelor de inventar, organele de inspecție fiscală constată că societatea are dreptul la ajustare pozitivă aferentă materiilor prime și mărfurilor existente în stoc la data de 01.01.2017, în sumă de ... lei, după cum urmează:

- ... lei - aferentă materiilor prime (... lei X 9%)
- ... lei - aferentă mărfurilor (... lei X 20% = ... lei și ... lei X 9% = ... lei).

În cuprinsul Referatului nr.HDG_AIF .../01.10.2018 existent în original la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală precizează că "(...) având în vedere că o parte din motivele invocate în contestație sunt de natură să modifice constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../13.08.2018 și Decizia de impunere nr.F-HD .../13.08.2018 (...) propunem aprobarea contestației pentru suma de ... lei."

Din analiza documentelor depuse de petentă împreună cu contestația - listele de inventar - au rezultat următoarele cote de taxă aplicate la data achiziției bunurilor existente în stoc la data de 01.01.2017, respectiv:

- "Materii prime bucătărie" în sumă de ... lei cu cota de TVA de 9%
- "Materii prime bar" în sumă de ... lei cu cota de TVA de 9%
- "Mărfuri bar" în sumă de ... lei cu cota de TVA de 20% și ... lei cu cota de TVA de 9%.

Potrivit prevederilor pct.78 "Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital" din Hotărârea Guvernului

nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Referitor la aplicarea cotei de taxă pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“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.

(2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

(...)

f) serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea care se încadrează la codul NC 22 03 00 10. (...)

Astfel că, în considerarea dispozițiilor art.276 alin.(4) din Noul Cod de procedură fiscală, coroborat cu art.30 și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

Art.30 “Competența materială și teritorială a organului fiscal central

(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la [art.29](#) alin.(1) și (2), competența revine aceluși organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului.”

Art.113 “Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.” și văzând Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.HDG_AIF .../01.10.2018 cuprinzând recalcularea bazei impozabile și a taxei pe valoarea adăugată datorată de societatea petentă, contestația formulată urmează a fi:

- **admisă în parte** pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, potrivit căroră: *“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr.F-HD .../13.08.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală pentru suma de ... lei.

- **respinsă ca neîntemeiată** pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, stabilită ca urmare a ajustării taxei deductibile aferentă bunurilor de capital considerate că nu sunt alocate unei activități economice, stabilită prin Decizia de impunere nr.F-HD .../13.08.2018, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; (...).”

Referitor la exonerarea societății petente, X SRL, de la plata sumei de ... lei, reprezentând obligații de plată stabilite cu titlu de obligații fiscale principale, se rețin următoarele:

Obligația fiscală este acel raport juridic în conținutul căruia intră dreptul statului de a cere contribuabililor, precum și corelativul acestui drept care este datoria acestora din urmă, să plătească impozite, taxe, contribuții determinate în conformitate cu legea (obligația fiscală materială). Este, de altfel, veritabila obligație fiscală.

În acest sens, administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală - care constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat - ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.

Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit.

Astfel, referitor la exonerarea de la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (... lei stabilită inițial - ... lei admisă prin prezenta), învederăm societății petente că are posibilitatea de a se adresa unității fiscale de

administrare A.J.F.P. Hunedoara, în calitate de organ fiscal competent în administrarea creanțelor fiscale.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Admiterea parțială a contestației formulată de **X SRL** împotriva Deciziei de impunere **nr.F-HD .../13.08.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr.F-HD .../13.08.2018 pentru suma de ... lei.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **X SRL** împotriva Deciziei de impunere **nr.F-HD .../13.08.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **X SRL** împotriva Deciziei de impunere **nr.F-HD .../13.08.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**.

Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL
- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

Director General