



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Brașov**

**Serviciul Soluționare Contestatii**



Directia Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7  
Brasov  
Tel: 0268.308.476  
Fax: 0268.547.730  
e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

**DECIZIA nr.488/2014**

privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures,**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.... /10.03.2014

Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov a fost sesizată de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Mures prin adresa nr.... /05.03.2014, inregistrata sub nr.... /10.03.2014, asupra contestatiei formulate de **S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures,** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS .../ 21.01.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .../ 21.01.2014, comunicate petentei la data de 23.01.2014, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația, inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Mures sub nr.... /21.02.2014, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **... lei** reprezentând taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov, prin organele specializate, este legal investita sa solucioneze cauza.

**A)** Prin contestația înregistrată la Administratia Judeteana a Finanțelor Publice Mureș sub nr.... /21.02.2014, respectiv la Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov sub nr.... /10.03.2014, petenta solicita anularea Deciziei de impunere nr.F-MS .../ 21.01.2014 si a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .../ 21.01.2014, invocând urmatoarele:

Referitor la constatarea redata la punctul nr.2.2.2 Motivul de fapt lit. c din actul atacat, potrivit careia in perioada oct. 2013 – nov. 2013 societatea a dedus nejustificat TVA in suma totala de ... lei inscrisa intr-un numar de 2 facturi fiscale

emise de catre SC ... SRL in baza Contractului de inchiriere nr.../ 12.10.2011, incheiat intre cele doua societati, petenta arata ca a inchiriat o locuinta de 142, 84 mp pentru a o folosi drept locuinta de serviciu, pentru cazarea celor 12 angajati care nu au domiciliul in Tg.Mures pe perioada in care ei se afla in localitate.

Societatea sustine ca a explicat organelor de control si a demonstrat cu documente (rapoarte, facturi emise) ca aceasta cheltuiala este efectuata in folosul operatiunilor taxabile, avand in vedere specificul activitatii societatii proiectare si servicii de inginerie in domeniul automatizarilor, insa argumentele aduse nu au fost luate in calcul sau au fost folosite trunchiat.

Referitor la opinia organelor fiscale conform careia imobilul in cauza nu este cel la care se face referire in rapoartele si facturile emise catre clienti, societatea sustine ca avand in vedere numarul mare de angajati cu domiciliul in alte judete si anume 12 persoane, cele doua locuinte de serviciu inchiriate si utilizate in acest scop sunt aproape insuficiente, iar pe clientii externi nu ii intereseaza unde sunt amplasate locuintele in Tg.Mures sau ... (care este cartier rezidential limitrof al Tg.Mures) unde sunt cazati inginerii societatii sau ce regim au aceste locuinte atata timp cat societatea se incadreaza in costuri.

Potrivit petentei, folosinta economica efectiva a respectivului spatiu rezulta clar din toate documentele puse la dispozitia organelor de control cum ar fi:

- Regulament Intern care la art.11 litera e) prevede ca "angajatorul are obligatia de a asigura cazarea salariatilor care nu au domiciliul in Tg.Mures intr-o locuinta de serviciu";
- Contractele cu clientii din care rezulta ca acestia suporta o parte din cheltuielile efectuate cu cazarea inginerilor care lucreaza pe proiectele lor indiferent unde se afla acestia (Anexa 10 la Raportul de Inspectie Fiscala) conform carora se deconteaza maxim 75 de EUR/ zi pentru cazarea in Franta si maxim 85 de EUR/zi in oricare alta locatie din lume, pe client neinteresandu-l costurile reale ale societatii, acestea fiind mult mai mari de 85 EUR/zi in cazul cazarii in exteriorul Romaniei si mult mai mici in cazul inchirierii unor apartamente (locuinte de serviciu);
- Contracte de munca din care reiese localitatea de domiciliu a angajatilor precum si specificul activitatii, numarul angajatilor care nu au domiciliul in Tg.Mures fiind de 12;
- Facturile emise de societate din care reiese facturarea de "costuri suplimentare" si rapoartele anexa la facturi in care sunt cuprinse cazarea si deplasarea inginerilor in cadrul proiectelor;
- Explicatiile date de catre Administratorul societatii pentru a putea intelege specificul activitatii si rationamentul economic si anume:

SC ... SRL este o societate care presteaza servicii de proiectare in domeniul automatizarilor avand clienti din toata lumea.

Activitatea de proiectare are in principal 3 mari etape:

- Parametrizarea - care se efectueaza in principal in statia pentru care se efectueaza proiectul de automatizare;
- Proiectarea efectiva - care se face in principal la sediul societatii ... Automation;
- Implementarea proiectului care se efectueaza in statia pentru care se efectueaza

proiectul de automatizare.

Inginerii lucreaza pe proiecte atat la sediul firmei cat si la locul de implementare a proiectului, adica si cand lucreaza la sediu lucreaza pe proiect, pentru client - prin urmare in scopul realizarii de venituri.

Societatea sustine ca rationamentul pentru care a inchiriat doua locuinte pentru 12 angajati - ingineri, care nu au domiciliul in Tg.Mures fiind acela de a putea asigura cazarea lor pe timpul cat lucreaza la partea de proiectare efectiva, un inginer lucrând pe mai multe proiecte, care nu au o desfasurare continua, existand mai multe variabile de care depinde inaintarea unui proiect. Societatea precizeaza ca un inginer nu lucreaza la faza de proiectare, adica la sediu mai mult de doua saptamani pe luna si nu in fiecare luna.

Avand in vedere cele de mai sus, societatea petenta concluzioneaza ca incheierea unor contracte de inchiriere pentru a-si caza salariatii a fost cea mai economica si fezabila posibilitate, prin urmare "potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) cheltuielile efectuate cu inchirierea - cazarea inginerilor care lucreaza pe proiecte sunt destinate utilizarii in scopul realizarii de venituri - operatiuni taxabile, deci suma de ... lei reprezentand TVA este deductibila".

Referitor la constatarea redată la punctul nr.2.2.2 Motivul de fapt lit.d din actul atacat, potrivit careia in perioada oct. 2013 – nov. 2013 societatea a dedus nejustificat TVA in suma totala de ... lei inscrisa intr-un numar de 2 facturi fiscale emise de catre SC ... SRL in baza Contractului de inchiriere nr.../ 11.10.2011, incheiat intre cele doua societati, petenta invoca urmatoarele:

- "Obiectul contractului este inchirierea unui teren intravilan, scopul initial al contractului fiind garantarea liniei de credit pe care societatea o avea la ... bank iar in momentul de fata o are la ... SA ... , fapt documentat de contractul de garantie incheiat cu banca, ... putand sa foloseasca terenul si in alte scopuri a se vedea actul aditional nr... din 02.02.2011, dorindu-se ca la inceperea lucrarilor la Autostrada Transilvania sa se construiasca o hala de productie pe acest teren", aceste planuri fiind in expectativa.

- petenta sustine ca s-au inceput demersurile (scoatere din circuit agricol, obtinere de autorizatii etc.) pentru amenajarea unei parcuri si a unui garaj, pentru a profita deocamdata de pozitia avuta.

- contestatara sustine ca "incadrarea fortata a operatiunii de inchiriere la operatiuni cu garantii facuta de catre organele fiscale este nelegala societatea emitenta a facturii a optat pentru plata TVA aferent operatiunii de inchiriere. Deci o societate a colectat TVA-ul si cealalta l-a dedus, daca se schimba incadrarea asa cum sugereaza organele de control si operatiunea ar fi scutita atunci societatea emitenta a facturii nu ar mai colecta TVA-ul prin urmare efectul este 0".

- petenta considera ca "figurarea a doua pozitii la rubrica denumirea produselor si serviciilor pe facturile de chirie nu are relevanta (...) deoarece quantumul chiriei inscris la totalul facturii este conform Actului aditional nr.../01.05.2011, prin urmare nu este nici o incalcare a prevederilor art.146 alin.1 lit.a din Codul Fiscal".

- societatea concluzioneaza ca este nelegala interpretarea data de organele fiscale relatiilor economice nascute in baza Contractului de inchiriere

nr.../ 11.10.2011 si a actelor Aditionale incheiate cu SC ... SRL, prin urmare suma de ... lei reprezentand TVA este deductibila.

Avand in vedere cele de mai sus, petenta solicita desfiintarea in intregime a actelor administrative fiscale atacate, respectiv baza de impunere si decizia de impunere nr.FMS .../ 21.01.2014, obligand organul emitent A.J.F.P. Mures, sa emita o noua decizie de impunere cu o noua baza de impozitare corespunzatoare.

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală efectuată de organele de control din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures** – avand ca obiectiv control anticipat asupra soldului sumei negative de taxă pe valoarea adăugată, în cuantum de ... lei, solicitata la rambursare prin decontul lunii noiembrie 2013, depus la Administratia Judeteană a Finantelor Publice Mures sub nr... /20.12.2013 -, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../ 21.01.2014 si Decizia de impunere nr.F-MS .../ 21.01.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, in care au fost constatate urmatoarele:

a) În perioada supusă verificării societatea a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă de ... lei, aferentă unor lucrări de reparații la două autoturisme primite în comodat care nu se incadreaza la exceptiile prevazute la art. 145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru care se poate exercita integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, fapt pentru care la control s-a stabilit ca pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei (... lei x 50%) societatea nu are drept de deducere, cu suma respectiva fiind diminuata taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare.

b) SC ... SRL a dedus in lunile octombrie si noiembrie 2013, în mod nejustificat, taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, aferentă unor achiziții de bunuri (produse alimentare, detergenti, etc.) ce nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, fiind incalcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu se acceptă deducerea taxei pe valoarea adaugata în suma de ... lei, cu suma în cauză diminuandu-se taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare.

c) In perioada octombrie 2013 - noiembrie 2013, SC ... SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, inscrisa in facturile nr... /01.10.2013 si nr... /01.11.2013 emise de SC ... SRL, reprezentand contravaloare chirie casa, în baza Contractului de închiriere nr. .../ 12.10.2011, încheiat între cele două societăți, potrivit caruia societatea verificată închiriază de la ... S.R.L. un spatiu de 142,84 mp situat in imobilul din localitatea ... , str. ... , nr. .../ A, jud. Mures, bunul inchiriat fiind dat in folosinta chiriasului pentru a-i servi drept locuinta de serviciu, chiria lunara stabilita fiind de 50,00lei /mp sau ... lei exclusiv TVA, ulterior prin actul aditional incheiat intre cele doua societati la data de

12.12.2011 urmare modificarii suprafetei inchiriate la 170,24 mp, fiind stabilita o chirie de ... lei exclusiv TVA.

Din explicatiile date de către administratorul societatii, organele de control au retinut că imobilul respectiv este pus la dispoziția angajaților societății, ce au domiciliul în alte localități decât Tg. Mureș, atunci când aceștia își desfășoară activitatea la sediul firmei.

La control, administratorul societatii a sustinut faptul ca, cheltuielile cu chiria sunt refacturate catre clientul extern ... din Franta, prezentand in acest sens contractul incheiat cu aceasta societate – „Master Agreement for Engineering Services” si „REGULAMENTUL INTERN” al SC ... SRL, din contractul prezentat (in limba engleza) organele de inspectie fiscala retinand ca ... din Franta suporta o serie de cheltuieli ale angajatilor ... in legatura cu proiectele contractate, printre care si cheltuieli cu cazarile in hotel efectuate in cadrul deplasarilor in strainatate in scopul acestor proiecte, toate acestea fiind decontate pe baza unor rapoarte lunare care cuprind costurile suplimentare care stau la baza emiterii facturilor de catre SC ... SRL.

In nota explicativa data, administratorului societatii a declarat in legatura cu documentele in care se regasesc refacturate cheltuielile cu chiria de catre SC ... SRL catre ... , faptul ca documentele sunt „Facturile emise nr.... /31.10.2013 si Facturile ... din 30.11.2013”, iar referitor la documente justificative care atesta faptul ca in costurile suplimentare inscrise in facturile anterioare, emise de SC ... SRL catre ... din Franta, se regasesc cheltuielile cu chiria inscrise in facturile nr.... /01.10.2013 si nr.... /01.11.2013 emise de SC ... SRL, acesta mentioneaza faptul ca ”Pentru factura nr.... situatia cu costurile suplimentare pe luna octombrie (Incidental expensis 11 – 2013), iar pentru facturile ... si ... situatia cu costurile suplimentare pe luna noiembrie (Incidental expensis 12 – 2013)”.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca argumentele aduse de reprezentantul societatii si anume ca Incidental expensis 11 – 2013 si Incidental expensis 12 – 2013 atesta faptul ca costurile suplimentare inscrise in facturi emise de SC ... SRL catre ... din Franta cuprind si cheltuiala cu chiria facturata de SC ... SRL pentru imobilul situat in loc. ... , str. ... , nr. .../ A, jud. Mures nu pot fi luate in considerare, intrucat, potrivit documentelor (Incidental expensis) prezentate de societate acestea cuprind ”Acc. ... ’s guest house Tg.M” care reprezinta cazarea in locuinta de oaspeti din Tg.Mures a societatii ... si nu in imobilul situat in loc. ... , jud. Mures.

La control s-a constatat ca societatea verificata are in folosinta o locuinta de serviciu situata in Tg.Mures, str. ... , nr.... , potrivit contractului de inchiriere incheiat cu persoana fizica ... , careia SC ... SRL i-a achitat chiria si utilitatile pentru locuinta respectiva.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca sumele reprezentand contravaloarea inchirierii locuintei situate în loc. ... , jud. Mureș (la 9 km. de Tg. Mureș) de la ... S.R.L, nu se incadreaza in categoria celor la care se face referire in contractul incheiat cu ... din Franta, in speta nefiind vorba de cheltuieli cu cazarea efectuate în cadrul unor deplasari ale angajatiilor ... , care ar fi suportate de firma ... din Franta, precum si faptul ca imobilul închiriat situat in loc. ... , str. ... , nr. .../

A, jud. Mures, nu întrunește condițiile prevăzute de legislația în materie pentru a fi încadrat în categoria locuințelor de serviciu, societatea nedeținând în proprietate astfel de locuințe.

Având în vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la control s-a constatat că întrucât pentru imobilul închiriat situat în loc ... SC ... SRL nu a făcut dovada că acesta a fost utilizat în scopul realizării de operațiuni taxabile, societatea nu poate beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă chiriei, potrivit bazei de date a instituției Finanțelor (Fiscnet) societatea verificată nefiind înregistrată cu punct de lucru la adresa ... , str. ... , nr. .../ A, jud. Mures.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că unitatea verificată a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, cu suma în cauză diminuându-se taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare.

d) În perioada octombrie 2013 - noiembrie 2013, SC ... SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, înscrisă în facturile nr... /01.10.2013 și nr.... /01.11.2013 emise de SC ... SRL, reprezentând închiriere teren (pentru lunile octombrie 2009, octombrie 2013, noiembrie 2009 și noiembrie 2013), în baza Contractului de închiriere teren nr. ... /11.10.2010, încheiat între cele două societăți.

Din conținutul contractului anterior, încheiat între SC ... SRL (actuala ... SRL) în calitate de locator și SC ... SRL, în calitate de locatar, rezulta:

„[...]

#### Art. 3 OBIECTUL CONTRACTULUI

LOCATORUL închiriază LOCATARULUI teren intravilan situat în orașul ... localitatea ... la strada principală E60 având 5.800 mp identificat prin Carte Funciară nr.: ... Cadastru nr.... , Parcela nr. ... din data de 22.10.2009 contra unei chirii.

[...]

#### Art. 4 SCOPUL CONTRACTULUI

LOCATORUL închiriază terenul în scopul obținerii și susținerii unei garanții pentru linia de credit de la ... BANK Tg. Mureș care este stabilită pentru nivelarea de CASH-FLOW curentă de LOCATAR.

Alte folosințe ale terenului pentru LOCATAR în afara obținerii și susținerii garanția bancară (ca subînchiriere etc.) sau alte folosințe ale liniei de credit în afară de nivelarea de CASH-FLOW curentă (ca investiție etc.) sunt strict interzise și duc la rezilierea contractului fără amânare pentru LOCATAR.

[...]

#### Art. 8 GARANTII

[...]

LOCATARUL recunoaște explicit riscul că terenul poate fi sechestrat de ... BANK Tg. Mureș în cazul în care LOCATORUL intră în situația de insolvență temporară sau falimentarea definitivă. Declară că se obligă din punct de vedere juridic cu riscul de pierdere totală a terenului fiind compensată prin plata chiriei lunare"

În data de 01.05.2011 SC ... SRL și SC ... SRL încheie Actul adițional nr.... la Contractul de închiriere teren mai sus menționat prin care: "Părțile contractante, de comun acord au convenit în baza prevederilor art.4 și 10 din contract ca LOCATARUL începând cu data de 01.05.2011 să plătească LOCATORULUI o chirie de 2% din valoarea terenului, respectiv RON ... lei pe lună până la data de 30.08.2015, ulterior revenindu-se la chiria inițială. Modul de calcul al cuantumului chiriei este următorul: scopul închirierii terenului este susținerea unei garanții pentru linia de credit de la ... BANK Tg. Mureș de către LOCATAR. Terenul care face obiectul prezentului contract a constituit garanție pentru locatar începând cu data de 14.05.2007 iar locatorul a perceput chirie din 11.10.2010, prin urmare avem un număr de 41 luni restanță (01.05.2007.30.09.2010)".

La control societatea a prezentat și Actul adițional nr.../02.02.2011 la Contractul de închiriere teren nr.... /11.10.2010, în care se prevede:

"Art. 2. SCOPUL CONTRACTULUI

Se modifică și va avea următorul conținut:

LOCATORUL închiriaza terenul în scopul obținerii și susținerii unei garanții pentru linia de credit de la ... BANK Tg. Mureș, dar nu va fi limitat doar la această folosință, având drept deplin în folosirea acestuia conform contractului de garanție bancară."

Organele de inspectie fiscala precizeaza că în Contractul de închiriere teren nr. ... /11.10.2010 "Scopul contractului" este prezentat la art. 4 și nu la art. 2, așa cum reiese din actul adițional anterior, iar din instrumentările efectuate cu ocazia inspecției nu au fost identificate elemente din care să rezulte că terenul în discuție ar fi fost utilizat în vreun fel de către SC ... SRL.

La contractul de credit nr.... /30.05.2012 încheiat între ... S.A. și ... SRL, în care la cap III "Destinatia creditului" se menționează faptul că creditul este destinat "Refinantării unei Linii de Credit" contractată anterior la alta bancă (... BANK Tg. Mureș), în Anexa nr.2 se precizează că terenul intravilan în suprafața totală de 5.800 mp situat în ... , jud Mureș, înregistrat în Cartea Funciara nr. ... /... având ca proprietar pe SC ... SRL constituie garanție pentru un creditul contractat de către ... SRL de la ... SA.

Prin actul adițional nr.... încheiat în data de 30.05.2013 la Contractul de credit nr.... /30.05.2012, părțile au convenit majorarea facilității de credit pe termen scurt – linie de credit și la prelungirea termenului de valabilitate a creditului pe o perioadă de 12 luni de la data reînnoirii.

Din analiza prevederilor contractuale redate mai sus organele de control au constatat că operațiunea reflectată de contractul în cauză reprezintă o garantare de către SC ... SRL SRL în beneficiul SC ... SRL a unui credit acordat acesteia de către o bancă, cu un bun din proprietatea sa (terenul în discuție); stipulațiile din contract pun în evidență faptul că sumele pretinse de SC ... SRL și plătite de SC ... SRL (intitulate de părți drept chirie) au rolul să compenseze riscul de pierdere de către proprietar al bunului respectiv.

Totodată, la control s-a reținut că această operațiune (de garantare a creditului) nu presupune neapărat luarea în chirie a terenului respectiv de către

beneficiar, conform Contractului de ipotecă imobiliară autentificat sub nr.... /04.06.2013, semnat de către proprietarul terenului SC ... SRL în calitate de debitor ipotecar al SC ... SRL (pentru creditul contractat), acesta își asumă riscurile presupuse de o eventuală nerambursare a creditului.

Organele de inspectie fiscala au consemnat ca tratamentul fiscal aplicat de către societate operațiunii în cauză (înscrise în facturile nr. ... /01.10.2013 și nr.... /01.11.2013 emise de SC ... SRL) este cel specific unor cheltuieli cu chiria, societatea procedând la deducerea taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care SC ... SRL a depus o notificare privind opțiunea de taxare a operațiunii, înregistrată la A.F.P.Tg. Mureș sub nr. ... /30.08.2010.

Organele de control au stabilit ca partile contractante au recurs la o modalitate formală de transformare a unei operațiuni de garantare, prevăzută la art.141 alin.2 lit.a) pct.2 din Codul fiscal, într-o operațiune de închiriere - schimbându-se astfel tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA (avându-se în vedere că s-a depus o notificare la A.F.P.Tg. Mureș pentru taxarea „închirierii”).

În temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, organele de control au stabilit ca operațiunea în cauză se încadrează în categoria celor la care face referire art.141 alin.2 lit.a) pct.1 din Codul fiscal, și anume o operațiune cu o garanție, scutită din punct de vedere al TVA.

La control s-a mai constatat că pe fiecare dintre facturile de „chirie” înregistrate lunar la SC ... SRL, la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor”, figurează câte două poziții și anume o poziție cu chiria aferentă lunii curente și o poziție cu chiria aferentă uneia dintre cele 41 de luni restante, anterioare încheierii contractului (data de 11.10.2010) despre care se face vorbire în actul adițional, în care bunul ar fi constituit garanție pentru locatar și pentru care, la momentul respectiv, nu s-ar fi perceput chirie; astfel prin factura nr. ... /01.10.2013 SC ... SRL facturează atât chiria aferentă lunii octombrie 2013 (în valoare de ... lei) cât și chiria aferentă lunii octombrie 2009 (aceeași valoare), iar prin factura ... /01.11.2013 SC ... SRL facturează atât chiria aferentă lunii noiembrie 2013 (în valoare de ... lei) cât și chiria aferentă lunii noiembrie 2009 (aceeași valoare) .

Având în vedere cele de mai sus, la control s-a reținut că și în situația în care operațiunile în discuție ar fi cele reflectate de facturi (servicii de închiriere), pentru taxa aferentă sumelor înscrise în facturi ca fiind contravaloarea chiriei pentru lunile anterioare încheierii contractului, societatea nu ar avea drept de deducere nefiind îndeplinită condiția prevăzută la art.146 lit.a) din Codul fiscal referitoare la deținerea unei facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din același act normativ, relevant în cauză fiind și faptul că SC ... SRL ( fosta SC ... SRL ) a optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere a terenului începând cu data de 01.10.2010.

Organele de control au concluzionat că unitatea verificată a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, cu aceasta suma diminuându-se taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare.



Având în vedere deficiențele redată mai sus, consemnate la Cap.III lit. a) - d) din raportul de inspectie fiscala, la control s-a stabilit ca **taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare** este in suma totala de **... lei** (... lei + ... lei + ... lei + ... lei), taxa pe valoarea adaugata la care unitatea are drept de rambursare fiind in suma de ... lei (... lei – ... lei).

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere sustinerile societății contestatoare și constatările organelor de inspectie fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

**I. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunii de inchiriere a unui imobil in baza contractului de inchiriere din data 12.10.2012, in conditiile in care societatea contestatoare nu justifica ca imobilul respectiv este destinat utilizarii în folosul operatiunilor taxabile.**

**În fapt**, in perioada octombrie 2013 - noiembrie 2013, SC ... SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, inregistrata in facturile nr.... /01.10.2013 si nr.... /01.11.2013 reprezentand contravaloare chirie casa, emise de SC ... SRL în baza Contractului de închiriere nr.../ 12.10.2011, încheiat între cele două societăți, potrivit caruia societatea verificată închiriază de la ... S.R.L. un spatiu de 142,84 mp situat in imobilul din localitatea ... , str. ... , nr. .../ A, jud. Mures, bunul inchiriat fiind dat in folosinta chiriasului pentru a-i servi drept locuinta de serviciu, chiria lunara stabilita fiind de 50,00lei /mp sau ... lei exclusiv TVA, ulterior, urmare modificarii suprafetei inchiriate la 170,24 mp prin actul aditional incheiat la data de 12.12.2011, chiria stabilita fiind de ... lei exclusiv TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru imobilul inchiriat situat in loc ... , SC ... SRL nu a facut dovada ca acesta a fost utilizat in scopul realizarii de operatiuni taxabile, astfel ca societatea nu poate beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă chiriei, din baza de date a instituiției Finantelor (Fiscnet) organele de control retinand ca societatea verificata nu figureaza înregistrată cu punct de lucru la adresa ... , str.... , nr. .../ A, jud. Mures.

Prin contestatia formulata societatea arata ca a inchiriat o locuinta de 142, 84 mp pentru a o folosi drept locuinta de serviciu, pentru cazarea celor 12 angajati care nu au domiciliul in Tg.Mures pe perioada in care ei se afla in localitate.

Contestatarul sustine ca a explicat organelor de control si a demonstrat cu documente (rapoarte, facturi emise) ca aceasta cheltuiala este efectuata in folosul operatiunilor taxabile, avand in vedere specificul activitatii societatii de proiectare si servicii de inginerie in domeniul automatizarilor, insa argumentele aduse nu au fost luate in calcul sau au fost folosite trunchiat.

De asemenea, unitatea susține că, potrivit contractelor încheiate cu clienții, aceștia suportă o parte din cheltuielile efectuate cu cazarea inginerilor,

fiind decontată suma de 75 EUR/zi pentru cazarea în Franța și maxim 85 EUR/zi pentru cazarea în afara României, afirmând că au fost prezentate organelor de control facturile emise de societate din care reiese facturarea de „costuri suplimentare”, în care sunt cuprinse cazarea și deplasarea inginerilor în cadrul proiectelor.

Societatea mai susține faptul că încheierea acestui contract a fost cea mai economică și fezabilă posibilitate, fiind eronată interpretarea organelor de control conform cărora inginerii care lucrează la sediu nu lucrează pentru proiecte, adică în scopul realizării de venituri, afirmând că, în temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cheltuielile efectuate cu închirierea imobilului respectiv sunt efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale unității, deci TVA în sumă de ... lei este deductibilă.

**In drept**, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

**a) operațiuni taxabile; (...).”**

Potrivit art.146 alin.(1) din același act normativ, **“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#),(...).”**

Conform dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite, **cumulativ, următoarele condiții:** achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și sunt efectuate în beneficiul persoanei impozabile, iar operațiunile au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **sa și demonstreze ca achizițiile de bunuri și servicii facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.**

Pe cale de consecință nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor servicii care nu sunt efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile și pentru operațiuni care nu au legătura cu activitatea economică a persoanei impozabile sau din documente ce nu sunt emise conform prevederilor legale.

De asemenea, din coroborarea textelor de lege menționate anterior, se reține că este admisă la deducere taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care se demonstrează realitatea și utilitatea achizițiilor efectuate, respectiv dacă acestea au

fost achizitionate in vederea realizarii de operatiuni taxabile, operatiuni care trebuie sa aiba legatura cu activitatea economica desfasurata de societate.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

Intre SC ... SRL, in calitate de locator, si SC ... SRL, in calitate de locatar, s-a incheiat Contractul de închiriere nr.../ 12.10.2011, avand ca obiect inchirierea unui spatiu de 142,84 mp situat in imobilul din localitatea ... , str. ... , nr. .../ A, jud. Mures, bunul inchiriat fiind dat in folosinta chiriasului pentru a-i servi drept locuinta de serviciu, iar chiria lunara stabilita fiind de 50,00 lei/mp sau ... lei exclusiv TVA. Prin actul aditional incheiat intre cele doua societati la data de 12.12.2011 urmare modificarii suprafetei inchiriate la 170,24 mp, este stabilita o chirie de ... lei exclusiv TVA.

In baza contractului anterior, in perioada octombrie 2013 - noiembrie 2013, SC ... SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, inscrisa in facturile nr... /01.10.2013 si nr... /01.11.2013 emise de SC ... SRL, reprezentand "Chirie casa luna octombrie 2013", respectiv „Chirie casa luna noiembrie 2013”.

Din explicatiile date de către administratorul societatii la control cat si din contestatia formulata, rezulta că imobilul respectiv este pus la dispozitia angajaților societății, ce au domiciliul în alte localități decât Tg. Mureș, atunci când aceștia își desfășoară activitatea la sediul firmei.

Administratorul societatii sustine faptul ca, cheltuielile cu chiria sunt refacturate catre clientul extern ... din Franta, prezentand in acest sens contractul incheiat cu aceasta societate – „Master Agreement for Engineering Services" si „REGULAMENTUL INTERN" al SC ... SRL, din contractul prezentat (in limba engleza) organele de inspectie fiscala retinand ca ... din Franta suporta o serie de cheltuieli ale angajatilor ... in legatura cu proiectele contractate, printre care si cheltuieli cu cazarile in hotel efectuate in cadrul deplasarilor in strainatate in scopul acestor proiecte, toate acestea fiind decontate pe baza unor rapoarte lunare care cuprind costurile suplimentare care stau la baza emiterii facturilor de catre SC ... SRL.

In contestatia formulata societatea sustine ca *“folosinta economica efectiva a respectivului spatiu rezulta clar din toate documentele puse la dispozitia organelor de control cum ar fi:*

*a) Regulament Intern care la art.11 litera e) prevede ca "angajatorul are obligatia de a asigura cazarea salariatilor care nu au domiciliul in Tg.Mures intr-o locuinta de serviciu”* – argument care nu este de natura a conduce la solutionarea favorabila a contestatiei, retinandu-se urmatoarele:

Potrivit prevederilor art. 2 lit. d) din Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, locuința de serviciu este: *„Locuință destinată funcționarilor publici, angajaților unor instituții sau agenți economici, acordată în condițiile contractului de muncă, potrivit prevederilor legale”.*

Potrivit art. 29 din Hotararea Guvernului nr.1275/2000 privind aprobarea Normelor metodologice pentru punerea în aplicare a prevederilor Legii locuinței nr. 114/1996:

„(1) Locuințele de serviciu și cele de intervenție fac parte din patrimoniul agenților economici sau al instituțiilor publice centrale ori locale și se administrează în interesul acestora prin închiriere salariaților proprii, contractul de închiriere fiind accesoriu la contractul individual de muncă.

(2) Condițiile de administrare și de închiriere a acestor locuințe se stabilesc de către conducerile agenților economici sau ale instituțiilor deținătoare, cu respectarea prevederilor legale.”

Totodata, prin Legea locuinței nr.114/1996, republicata se prevede la art.53 ca: „Locuințele de serviciu se vor amplasa după cum urmează: ... lit.b) pe terenurile aparținând agenților economici, pentru locuințele și lucrările de viabilizare a terenurilor, finanțate din bugetele acestora.”

În temeiul prevederilor legale redată mai sus și a documentelor și explicațiilor prezentate la control, se concluzionează că imobilul închiriat situat în loc. ... , str. ... , nr. .../ A, jud. Mures, nu întrunește condițiile prevăzute de legislația în materie pentru a fi încadrat în categoria locuințelor de serviciu; societatea nu deține în proprietate astfel de locuințe. De asemenea, între S.C. ... S.R.L. și angajați nu au fost încheiate contracte de închiriere, așa cum se prevede la art. 51, alin. 2 din Legea locuinței nr. 114/1996 , potrivit căroră: „, Condițiile și durata de închiriere vor fi stipulate în contractul de închiriere încheiat între părțile contractante, accesoriu la contractul de muncă”.

*b)” Contractele cu clientii din care rezulta ca acestia suporta o parte din cheltuielile efectuate cu cazarea inginerilor care lucreaza pe proiectele lor indiferent unde se afla acestia (Anexa 10 la Raportul de Inspectie Fiscala) conform carora se deconteaza maxim 75 de EUR/ zi pentru cazarea in Franta si maxim 85 de EUR/zi in oricare alta locatie din lume, pe client neinteresandu-l costurile reale ale societatii, acestea fiind mult mai mari de 85 EUR/zi in cazul cazarii in exteriorul Romaniei si mult mai mici in cazul inchirierii unor apartamente (locuinte de serviciu);” - argumente ale petentei care nu sunt de natura a conduce la solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea nu justifica cu documente ca decontarea catre clientul din Franta a cazarii angajatilor proprii vizeaza imobilul închiriat situat in loc. ... , str. ... , nr. .../ A, jud. Mures.*

Referitor la cuprinsul contractului incheiat cu partenerul ... din Franta, se retin precizarile organelor de inspectie fiscala din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.... /05.03.2014, potrivit carora:

“(...) in legatura cu cazarea personalului ... , rezulta urmatoarele:

- beneficiarul extern suporta o serie de cheltuieli de calatorie ale angajatilor ... in legatura cu proiectele contractate, printre care si cheltuielile cu cazarea efectuate in cadrul deplasarilor in scopul acestor proiecte, toate acestea fiind decontate pe baza unor rapoarte lunare care stau la baza emiterii facturilor; raportat la aceste prevederi, sunt de facut urmatoarele precizari:

- pe de o parte faptul ca, sumele reprezentand contravaloarea chiriei pentru cele doua imobile puse la dispozitia angajatilor, nu reprezinta cheltuieli de calatorie in legatura cu proiectele contractate; (...) imobilele respective sunt situate la o distanta mica de sediul societatii care, potrivit contractelor individuale de

munca ale angajatilor, reprezinta, alaturi de locul implementarii proiectelor, spatiul in care angajatii ... isi desfasoara activitatea;

- pe de alta parte din contract reiese ca ... trebuia sa intocmeasca rapoarte lunare care sa cuprinda cheltuielile efectuate de fiecare inginer de proiect, rapoarte care stau la baza emiterii facturilor – nici la control si nici cu ocazia contestarii societatea nu a prezentat astfel de documente (rapoarte), din care sa rezulte ca sumele reprezentand contravaloarea chiriei imobilului situat in loc. ... sunt incluse in sumele facturate catre beneficiar”.

c) *“Contractele de munca din care reiese localitatea de domiciliu a angajatilor precum si specificul activitatii, numarul angajatilor care nu au domiciliul in Tg.Mures fiind de 12, precum si facturile emise de societate din care reiese facturarea de "costuri suplimentare" si rapoartele anexa la facturi in care sunt cuprinse cazarea si deplasarea inginerilor in cadrul proiectelor”* – sustineri ale petentei care nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

Potrivit facturilor fiscale nr.... /31.10.2013 si nr.... din 30.11.2013 emise de SC ... SRL catre ... (anexate in copie la dosarul cauzei) – in legatura cu care in nota explicativa data organelor de control, administratorul societatii a declarat ca acestea reprezinta documentele in care se regasesc refacturate cheltuielile cu chiria – la rubrica ”Denumirea produselor sau a serviciilor” sunt completate doua pozitii ”Servicii prestate”, respectiv ”Costuri suplimentare”, iar la rubrica ”Impozitare” este facuta mentiunea ”**TVA scutit** dupa Codul Fiscal art.143 lit.c pentru facturile intercomunitare”.

In sustinerea contestatiei societatea nu prezinta documente din care sa rezulte ca cheltuielile cu cazarea angajatilor ... in legatura cu proiectele contractate, facturate asa cum sustine petenta pe “costuri suplimentare” catre ... din Franta, au legatura cu imobilul inchiriat situat in loc. ... , str. ... , nr. .../ A, jud. Mures.

Referitor la documentele care ar justifica faptul ca in costurile suplimentare inscrise in facturile anterioare, emise de SC ... SRL catre ... din Franta, se regasesc cheltuielile cu chiria inscrise in facturile nr.... /01.10.2013 si nr.... /01.11.2013 emise de SC ... SRL, in timpul inspectiei fiscale societatea a prezentat ca si documente Situatia cu costurile suplimentare pe luna octombrie (Incidental expensis 11 – 2013), si Situatia cu costurile suplimentare pe luna noiembrie (Incidental expensis 12 – 2013).

Argumentele aduse de reprezentantul societatii si anume ca Incidental expensis 11 – 2013 si Incidental expensis 12 – 2013 atesta faptul ca costurile suplimentare inscrise in facturi emise de SC ... SRL catre ... din Franta cuprind si cheltuiala cu chiria facturata de SC ... SRL pentru imobilul situat in loc. ... , str. ... , nr. .../ A, jud. Mures nu pot fi luate in considerare, intrucat, potrivit documentelor (Incidental expensis) prezentate de societate acestea cuprind ”Acc. ... ’s guest house Tg.M” care reprezinta cazarea in locuinta de oaspeti din Tg.Mures str. ... , nr.... , a societatii ... (care nu are implicatii asupra taxei pe valoarea adaugata, contractul de inchiriere pentru acest imobil fiind incheiat cu o persoana fizica care nu este platitoare de TVA) si nu in imobilul situat in loc. ... , jud. Mures care face

obiectul contractului de inchiriere nr.../ 12.10.2011 incheiat intre SC ... SRL si SC ... SRL.

d) *“Explicatiile date de catre Administratorul societatii pentru a putea intelege specificul activitatii si rationamentul economic”* – argumente care nu pot fi retinute la solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere faptul ca, pe de o parte, constatarile organelor de control din raportul de inspectie fiscale s-au intemeiat si pe explicatiile administratorului societatii din Nota explicativa, iar pe de alta parte, explicatiile nu pot suplini lipsa documentelor justificative referitoare la faptul ca sumele reprezentand contravaloarea inchirierii locuintei situate în loc. ... , jud. Mureș (la 9 km. de Tg. Mureș) de la ... S.R.L., se incadreaza in categoria celor la care se face referire in contractul incheiat cu ... din Franta, in speta nefiind vorba de cheltuieli cu cazarea efectuate în cadrul unor deplasari ale angajatilor ... , care ar fi suportate de firma ... din Franta, precum si a documentelor care sa ateste ca imobilul închiriat situat in loc. ... , str. ... , nr. .../ A, jud. Mures, întrunește condițiile prevăzute de legislația în materie pentru a fi încadrat în categoria locuințelor de serviciu, societatea nedeținand în proprietate astfel de locuințe.

Potrivit art. 11 din Codul fiscal – *“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”*

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. **In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.** In acest fel, simpla inchiriere a unui bun imobil de catre contribuabil, de natura sa creeze obligatii juridice in sarcina sa fata de proprietarul bunului, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestuia intr-un scop economic in intelesul legii fiscale.

Având în vedere prevederile legale citate, sustinerile petentei si documentele existente la dosarul cauzei, în condițiile în care nici cu ocazia inspectiei fiscale si nici în sustinerea contestatiei formulate societatea nu a facut dovada vreunei activitati economice desfasurate în imobilul inchiriat, respectiv nu a demonstrat ca acesta este destinat utilizarii in scopul realizarii de operatiuni taxabile, se retine ca in mod legal organele de control nu au acordat societatii contestatoare dreptul de deducere a **taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei** aferenta chiriei spatiului închiriat, motiv pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

nr.450/2013, potrivit căroră "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; [...]", **se va respinge ca neintemeiata contestația** formulata de SC ... SRL pentru acest capat de cerere.

**II. Referitor la suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii, este de a se pronunta daca SC ... SRL are dreptul de rambursarea taxei pe valoarea adaugata, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta o alta situatie de fapt decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.**

**In fapt,** - potrivit constatarilor redade la Cap.III Taxa pe valoarea adaugata lit.d) din raportul de inspectie fiscala - in perioada octombrie 2013 - noiembrie 2013, SC ... SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, înscrisa în facturile nr... /01.10.2013 și nr.... /01.11.2013 reprezentand inchiriere teren (pentru lunile octombrie 2009, octombrie 2013, noiembrie 2009 și noiembrie 2013), emise de SC ... SRL în baza Contractului de închiriere teren nr.... /11.10.2010, încheiat între SC ... SRL (actuala ... SRL) în calitate de locatar și SC ... SRL, în calitate de locatar – contractul avand ca obiect inchirierea unui teren intravilan în scopul obținerii și susținerii unei garanții pentru linia de credit pe care SC ... SRL o avea de la ... BANK Tg. Mureș, linie de credit care a fost refinantata ulterior prin contractul de credit nr.... /30.05.2012 (anexa nr.24) incheiat între ... S.A. și ... SRL.

Organele de inspectie fiscala au consemnat ca tratamentul fiscal aplicat de către societate operațiunii în cauză (înscrise în facturile nr. ... /01.10.2013 și nr.... /01.11.2013 emise de SC ... SRL) este cel specific unor cheltuieli cu chiria, societatea procedând la deducerea taxei pe valoarea adăugată, reținând ca SC ... SRL a depus o notificare privind opțiunea de taxare a operațiunii, înregistrată la A.F.P.Tg. Mureș sub nr. ... /30.08.2010.

Organele de control au stabilit ca partile contractante au recurs la o modalitate formala de transformare a unei operatiuni de garantare, prevazuta la art.141 alin.2 lit.a) pct.2 din Codul fiscal, într-o operațiune de închiriere - schimbându-se astfel tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA (avându-se în vedere că s-a depus o notificare la A.F.P.Tg. Mureș pentru taxarea „închirierii”).

La control s-a mai constatat ca pe fiecare dintre facturile de „chirie" înregistrate lunar la SC ... SRL, la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor", figurează câte două poziții și anume o poziție cu chiria aferentă lunii curente și o poziție cu chiria aferentă unei luni anterioare încheierii contractului (data de 11.10.2010), în care bunul ar fi constituit garanție pentru locatar și pentru care, la momentul respectiv, nu s-ar fi perceput chirie; astfel prin factura nr. ... /01.10.2013 SC ... SRL facturează atât chiria aferentă lunii octombrie 2013 (în valoare de ... lei) cât și chiria aferentă lunii octombrie 2009 (aceeași valoare), iar prin factura nr.... /01.11.2013 SC ... SRL facturează atât chiria aferentă lunii

noiembrie 2013 (în valoare de ... lei) cât și chiria aferentă lunii noiembrie 2009 (aceeași valoare).

Organele de control au consemnat ca și în situația în care operațiunile în discuție ar fi cele reflectate de facturi (servicii de închiriere), pentru taxa aferentă sumelor înscrise în facturi ca fiind contravaloarea chiriei pentru lunile anterioare încheierii contractului, societatea nu ar avea drept de deducere nefiind îndeplinită condiția prevăzută la art.146 lit.a) din Codul fiscal referitoare la deținerea unei facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din același act normativ, reținându-se și faptul că SC ... SRL (fosta SC ... SRL ) a optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere a terenului începând cu data de 01.10.2010.

Organele de control au concluzionat că unitatea verificată a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, cu aceasta suma diminuându-se taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare.

În contestația formulată societatea ... susține ca potrivit actului adițional nr.1 din 02.02.2011 putea să folosească terenul și în alte scopuri, dorindu-se ca la începerea lucrărilor la Autostrada Transilvania să se construiască o hală de producție pe acest teren, aceste planuri fiind în expectativă. Totodată susține că s-au început demersurile (scoatere din circuit agricol, obținere de autorizații etc.) pentru amenajarea unei parcuri și a unui garaj, pentru a profita deocamdată de poziția avută.

**În drept**, art.141 alin.(2) lit.a) și lit.e) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

*„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:*

*a) prestările următoarelor servicii de natură financiar-bancară:*

*1. acordarea și negocierea de credite, precum și administrarea creditelor de către persoana care le acordă;*

*2. negocierea garanțiilor de credit ori a altor garanții sau orice operațiuni cu astfel de garanții, precum și administrarea garanțiilor de credit de către persoana care acordă creditul; (...)*

*e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă. Fac excepție următoarele operațiuni:*

*1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;*

*2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;*

*3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;*

*4. închirierea seifurilor; (...).”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:



Intre SC ... SRL (actuala ... SRL) în calitate de locatar și SC ... SRL, în calitate de locatar, s-a încheiat Contractul de închiriere teren nr. ... /11.10.2010, in care se stipuleaza:

"[...]

**Art. 3 OBIECTUL CONTRACTULUI**

*LOCATORUL închiriază LOCATARULUI teren intravilan situat în orașul ... localitatea ... la strada principală E60 având 5.800 mp identificat prin Carte Funciară nr.: ... Cadastru nr.... , Parcela nr. ... din data de 22.10.2009 contra unei chirii.*

[...]

**Art. 4 SCOPUL CONTRACTULUI**

*LOCATORUL închiriază terenul în scopul obținerii și susținerii unei garanții pentru linia de credit de la ... BANK Tg. Mureș care este stabilită pentru nivelarea de CASH-FLOW curentă de LOCATAR.*

*Alte folosințe ale terenului pentru LOCATAR în afara obținerii și susținerii garanția bancară (ca subînchiriere etc.) sau alte folosințe ale liniei de credit în afară de nivelarea de CASH-FLOW curentă (ca investiție etc.) sunt strict interzise și duce la rezilierea contractului fără amânare pentru LOCATAR.*

[...]

**Art. 8 GARANTII**

[...]

*LOCATARUL recunoaște explicit riscul că terenul poate fi sechestrat de ... BANK Tg. Mureș în cazul în care LOCATORUL intră în situația de insolvență temporară sau falimentarea definitivă. Declară că se obligă din punct de vedere juridic cu riscul de pierdere totală a terenului fiind compensată prin plata chiriei lunare".*

In Actul adițional nr.1/02.02.2011 la Contractul de închiriere teren nr.... /11.10.2010, partile contractante convin:

**"Art. 2. SCOPUL CONTRACTULUI**

*Se modifică și va avea următorul conținut:*

*LOCATORUL închiriază terenul în scopul obținerii și susținerii unei garanții pentru linia de credit de la ... BANK Tg. Mureș, dar nu va fi limitat doar la această folosință, având drept deplin în folosirea acestuia conform contractului de garanție bancară."*

Potrivit Actului adițional nr..../01.05.2011 la Contractul de închiriere teren mai sus menționat:

*"Părțile contractante, de comun acord au convenit în baza prevederilor art.4 și 10 din contract ca LOCATARUL începând cu data de 01.05.2011 să plătească LOCATARULUI o chirie de 2% din valoarea terenului, respectiv RON ... lei pe lună până la data de 30.08.2015, ulterior revenindu-se la chiria inițială. Modul de calcul al cuantumului chiriei este următorul: scopul închirierii terenului este susținerea unei garanții pentru linia de credit de la ... BANK Tg. Mureș de către LOCATAR. Terenul care face obiectul prezentului contract a constituit garanție pentru locatar începând cu data de 14.05.2007 iar*

locatorul a perceput chirie din 11.10.2010, prin urmare avem un număr de 41 luni restanță (01.05.2007.30.09.2010)".

Din prevederile contractuale anterioare rezulta ca asupra terenului inchiriat de SC ... SRL in baza Contractul de închiriere teren nr.... /11.10.2010 în scopul obținerii și susținerii unei garanții pentru linia de credit de la ... BANK Tg. Mureș (scopul fiind prezentat la art. 4 și nu la art. 2, așa cum reiese din actul additional nr.1/02.02.2011), societatea are drept deplin in folosirea acestuia conform contractului de garantie bancara.

Totodata, se retin prevederile art.9 din Contractul de închiriere teren nr.... /11.10.2010 potrivit carora „**Inchirierea va incepe la data de 11.10.2010** si se va sfarsi la data de 30.09.2011. Contractul de locatiune se prelungeste de comun acord automat la sfarsitul fiecarui trimestru pe trimestrul urmator (...)", care sunt in contradictie cu cele stipulate in Actul adițional nr.../01.05.2011 si anume ca "(...) **Terenul care face obiectul prezentului contract a constituit garanție pentru locatar începând cu data de 14.05.2007 (...)**".

In data de 30.05.2012, sub nr.... , s-a incheiat Contractul de credit intre partile: ... SA – denumita Banca, SC ... SRL – denumita Imprumutat si SC ... SRL – denumita Debitor Ipotecar, in care se prevede:

"[...]

#### II. Obiectul si perioada de creditare

2.1. Banca pune la dispozitia Imprumutatului un Credit sub conditia respectarii Termenilor si Condițiilor Aplicabile Facilitatilor de Credit. Creditul este in valoare maxima de ... EUR si se acorda pe o perioada de 12 luni cuprinsa intre Data Punerii la Dispozitie si pana la data de 29.05.2013.

[...]

#### III. Destinatia creditului

3.1. Creditul este destinat Refinantarii unei Linii de Credit contractata anterior la alta banca, (...).

[...]

#### IX. Garantii

9.1. Imprumutatul si ceilalti Obligati Contractuali se obliga sa garanteze creditul cu Garantiile enumerate in Anexa 2 a prezentului Contract.  
[...]

9.3. *Imprumutatul se obliga sa nu vanda, transfere, cesioneze, sa nu inchirieze si sa nu constituie orice privilegiu si/sau orice sarcina si/sau servitute sau uzufruct si sa nu dispuna in orice alt mod de dreptul de proprietate sau de orice dezmembramant al dreptului de proprietate asupra imobilului ipotecat sau a oricarei parti a acestora, in favoarea unui tert, fara consimtamantul prealabil al Creditorului ipotecar (...)"*.

Potrivit Anexei nr.2 "Garantii" la Contractul de credit nr.... /30.05.2012 sus mentionat, "Imprumutatul garanteaza Facilitatile de Credit si toate celelalte obligatii (...) cu urmatoarele garantii:

▪ Ipoteca imobiliara, precum si interdicție de instrainare, grevare, inchiriere, dezmembrare, alipire, construire, demolare, restructurare, amenajare, instituita in favoarea ... SA prin Sucursala Tg.Mures, asupra

imobilului: „Teren intravilan in suprafata totala de 5.800 mp situat in ... , jud Mures, inregistrat in Cartea Funciara Nr. ... /... (...) proprietatea SC ... SRL, constituita conform contractului de ipoteca imobiliara nr.743/30.05.2012”.

Prin actul aditional nr.... incheiat in data de 30.05.2013 la Contractul de credit nr.... /30.05.2012, partile au convenit majorarea facilitatii de credit pe termen scurt – linie de credit de la ... EUR la ... EUR si prelungirea termenului de valabilitate a creditului pe o perioada de 12 luni de la data reinnoirii.

In solutionarea cauzei se retin urmatoarele:

- Din analiza prevederilor contractuale redade mai sus rezulta ca operatiunea reflectata de Contractul de credit nr.... /30.05.2012 reprezinta o garantare de catre SC ... SRL SRL in beneficiul SC ... SRL a unui credit acordat acesteia de catre o banca, cu un bun din proprietatea sa (terenul in discutie); potrivit celor stipulate in Contractul de inchiriere teren nr.... /11.10.2010, sumele pretinse de SC ... SRL si plătite de SC ... SRL (intitulate de parti drept chirie) au rolul sa compenseze riscul de pierdere de catre proprietar al bunului respectiv;

- Conform Contractului de ipoteca imobiliara autentificat sub nr.... /04.06.2013, semnat de catre proprietarul terenului SC ... SRL in calitate de Debitor ipotecar al SC ... SRL (pentru creditul contractat), si ... SA in calitate de Creditor ipotecar, ipoteca imobiliara constituita asupra bunurilor imobile identificate in contract (intre care si terenul in cauza), *”garanteaza plata integrala si la termen precum si indeplinirea in mod corespunzator a tuturor obligatiilor asumate de catre Imprumutat prin Contractul de Credit”*;

- Nici cu ocazia inspectiei fiscale, si nici ulterior in sustinerea contestatiei, societatea nu a facut dovada cu documente ca terenul in discutie ar fi fost utilizat in vreun fel de catre SC ... SRL in alt scop decat in scopul initial, acela de garantare a creditului. Drept urmare, sustinerea petentei din contestatia formulata potrivit careia ”s-au inceput demersurile (scoatere din circuit agricol, obtinere de autorizatii etc.) pentru amenajarea unei parcar si a unui garaj, pentru a profita deocamdata de pozitia avuta” nu poate fi retinuta la solutionarea favorabila a cauzei, nefiind materializata si nefiind dovedita cu documente. In acest sens se retin si precizarile organelor de inspectie fiscala din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.... /05.03.2014, potrivit carora ”(...) in evidenta contabila a SC ... SRL nu este evidentiata vreo investitie in curs”.

Potrivit art.64 si 65 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,  
”ART. 64

### **Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

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

ART. 65

### **Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

De asemenea, la art.206 din același act normativ se prevede:

„ART. 206

### **Forma și conținutul contestației**

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) motivele de fapt și de drept;
- d) dovezile pe care se întemeiază; (...)”.

Din prevederile legale anterioare se reține ca petenta are obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și ca, în susținerea contestației, trebuie să depună dovezile pe care acesta se întemeiază.

- Potrivit art. 11 din Codul fiscal – ”(1) La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

La art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează: *“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

De asemenea, la art. 7 alin. (2) din același act normativ se prevede: *„(2) 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

Din cuprinsul dispozițiilor legale anterior citate se reține că legiuitorul a atribuit organului fiscal exercitarea dreptului de apreciere a relevanței stărilor de fapt fiscale, precum și dreptul de a exercita un rol activ în stabilirea stării de fapt fiscale a contribuabililor, prin analizarea tuturor informațiilor, documentelor și circumstanțelor edificatoare.

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. **În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reincadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.** În acest fel în cauză, simpla încheiere de către petenta a Contractului de închiriere teren nr.... /11.10.2010 având ca obiect închirierea terenului intravilan în suprafața totală de 5.800 mp situat în ... , jud Mureș, înregistrat în Cartea Funciara Nr. ... /... (...) proprietatea SC ... SRL, în scopul obținerii și susținerii

unei garanții pentru linia de credit de la ... BANK Tg. Mureș, refinantată în baza Contractului de credit nr.... /30.05.2012 încheiat cu ... SA (asupra terenului fiind constituită ipoteca imobiliară de către debitorul ipotecar SC ... SRL în favoarea creditorului ipotecar ... SA, conform Contractului de ipotecă imobiliară autentificat sub nr.... /04.06.2013), precum și depunerea de către SC ... SRL (fosta SC ... SRL) a Notificării nr.... /30.08.2010 privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, în speta pentru taxarea operațiunilor de închiriere a terenului în favoarea SC ... SRL începând cu data de 01.10.2010, nu constituie prezumții ale încadrării operațiunii respective în categoria celor scutite de taxă, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, și pentru care sunt aplicabile prevederile art.141 alin.(3) din același act normativ.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că operațiunea în cauză se încadrează în categoria celor la care face referire art.141 alin.2 lit.a) pct.1 din Codul fiscal, și anume o operațiune cu o garanție, scutită din punct de vedere al TVA, reținându-se constatarea organelor de control potrivit căreia partile contractante au recurs la o modalitate formală de transformare a unei operațiuni de garantare, prevăzută la art.141 alin.2 lit.a) pct.2 din Codul fiscal, într-o operațiune de închiriere - schimbându-se astfel tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA (avându-se în vedere că s-a depus o notificare la A.F.P.Tg. Mureș pentru taxarea „închirierii”).

- La control s-a constatat că pe fiecare dintre facturile de „chirie” înregistrate lunar la SC ... SRL, la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor”, figurează câte două poziții și anume o poziție cu chiria aferentă lunii curente și o poziție cu chiria aferentă uneia dintre cele 41 de luni restante, anterioare încheierii Contractului de închiriere teren nr.... /11.10.2010 despre care se face vorbire în Actul adițional nr.1/01.05.2011, perioada în care, potrivit celor menționate în actul adițional, bunul ar fi constituit garanție pentru locatar și pentru care, la momentul respectiv, nu s-ar fi perceput chirie; astfel prin factura nr. ... /01.10.2013 SC ... SRL facturează atât chiria aferentă lunii octombrie 2013 (în valoare de ... lei) cât și chiria aferentă lunii octombrie 2009 (aceeași valoare), iar prin factura ... /01.11.2013 SC ... SRL facturează atât chiria aferentă lunii noiembrie 2013 (în valoare de ... lei) cât și chiria aferentă lunii noiembrie 2009 (aceeași valoare).

În contestația formulată petenta consideră că “figurarea a două poziții la rubrica denumirea produselor și serviciilor pe facturile de chirie nu are relevanță (...) deoarece cuantumul chiriei înscris la totalul facturii este conform Actului adițional nr..../01.05.2011, prin urmare nu este nici o încălcare a prevederilor art.146 alin.1 lit.a din Codul Fiscal”.

Această susținere a societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că prevederile Actului adițional nr.1/01.05.2011, la care petenta face trimitere și anume ca „(...) Terenul care face obiectul prezentului contract a constituit garanție pentru locatar începând cu data de 14.05.2007 iar locatorul a perceput chirie din 11.10.2010, prin urmare avem un număr de 41 luni restanță (01.05.2007.30.09.2010)”, nu sunt conforme cu prevederile Contractului de închiriere teren nr.... /11.10.2010, la

art.9 din contract stipulandu-se ca „**Inchirierea va incepe la data de 11.10.2010** si se va sfarsi la data de 30.09.2011. Contractul de locatiune se prelungeste de comun acord automat la sfarsitul fiecarui trimestru pe trimestrul urmator (...)”.

Potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ”(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 (...)”.

La art.155 alin.(15) si alin.(16) din acelasi act normativ se prevede:

”(15) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (14), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. (...)

(16) Persoana impozabilă poate întocmi o factură centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri, prestări separate de servicii, către același client, în următoarele condiții:

a) să se refere la operațiuni pentru care a luat naștere faptul generator de taxă sau pentru care au fost încasate avansuri într-o perioadă ce nu depășește o lună calendaristică;

b) toate documentele emise la data livrării de bunuri, prestării de servicii sau încasării de avansuri să fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare”.

Avand in vedere cele de mai sus, in mod corect organele de control au constatat ca și în situația în care operațiunile în discuție ar fi cele reflectate de facturi (servicii de închiriere), pentru taxa aferentă sumelor înscrise în facturi ca fiind contravaloarea chiriei pentru lunile anterioare încheierii contractului, societatea nu ar avea drept de deducere, retinandu-se și faptul că SC ... SRL ( fosta SC ... SRL ) a optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere a terenului începând cu data de 01.10.2010.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea verificata a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, inscrisa in facturile nr... /01.10.2013 si nr.... /01.11.2013 emise de SC ... SRL, reprezentand inchiriere teren (pentru lunile octombrie 2009, octombrie 2013, noiembrie 2009 si noiembrie 2013), în baza Contractului de închiriere teren nr. ... /11.10.2010.

Pentru considerentele prezentate, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră “Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, potrivit căroră “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; [...]*, **se va respinge ca neîntemeiata contestația** formulata de SC SAI AUTOMATION SRL **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de totală de ... lei.**

**III. Referitor la suma totală de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, cauza supusa soluționării D.G.R.F.P. Brasov, prin Serviciul Soluționare Contestații, este dacă S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures datorează obligația stabilită suplimentar, în condițiile în care prin contestație societatea nu aduce argumente de fapt și de drept în susținerea cauzei.**

**În fapt**, în baza constatărilor consemnate la Cap.III "Taxa pe valoarea adaugata" lit.a) - b) din Raportul de inspectie fiscala nr.../ 21.01.2014, prin Decizia de impunere nr.../ 21.01.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala organele de control au stabilit in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de ... lei [... lei lit.a) + ... lei lit.b)].

Prin contestația formulată, înregistrată la A.J.F.P. Mures sub nr.../21.02.2014, societatea, desi solicita desfiintarea in intregime a Deciziei de impunere nr.../ 21.01.2014 si a Raportului de inspectie fiscală nr.../ 21.01.2014, referitor la constatările organelor de inspectie fiscală privind taxa pe valoarea adăugată respinsa la rambursare în sumă de ... lei, menționată mai sus și incluse în suma contestată, petenta nu aduce nici un argument de fapt și de drept și nu depune nici un document în susținerea contestației prin care să combată aceste constatări, rezumandu-se în a preciza ca "AJFP Mures sa emita o noua Decizie de Impunere cu o noua baza de impozitare corespunzatoare, (...)".

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 "Forma și continutul contestației" alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră,

***"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:***

***[...]***

***c) motivele de fapt și de drept;***

***d) dovezile pe care se întemeiază; [...]"***,

coroborate cu prevederile art.213 alin.(1) și alin.(5) din același act normativ, care precizează expres că:

***"(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 partilor, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. [...]***

***(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei"***.

Totodată, potrivit prevederilor pct.2.5 din Instrucțiunile pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „*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.1.../ 2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în cale administrativă, **constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

Prin urmare, organul de soluționare a contestației este pus în situația de a aplica prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, unde referitor la soluțiile asupra contestației, se arată:

**“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

[...]

**b) nemotivata, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt si de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionării”**.

În contextul celor prezentate, având în vedere faptul ca prin contestația formulată petenta nu prezintă motivele de fapt si de drept pentru care înțelege să conteste ***taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare în sumă totală de ... lei, contestația*** formulată de S.C. ... S.R.L. din Tg.Mureș, urmează a ***fi respinsa ca nemotivată*** pentru obligația fiscală anterior menționată.

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) si art.210 din



Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se

**DECIDE:**

*1. Respingerea ca neîntemeiată a contestatiei* formulate de *S.C. ... S.R.L. din Tg.Mures* pentru suma totala de ... *lei* (... lei + ... lei) reprezentand taxă pe valoarea adăugată.

*2. Respingerea ca nemotivată a contestatiei* pentru suma totala de ... *lei* reprezentand taxă pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Mures, în termen de 6 luni de la data comunicarii.

**DIRECTOR GENERAL,**