



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare
Contestațiilor**

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax :+021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 140/2015 privind soluționarea contestației depusă de SC .X. S.A. din .X., înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare A-SLP 594/.2015

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./19.03.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A-SLP 594/2015, asupra contestației formulate de **SC .X. SA**, cu sediul în .X., .X., având cod unic de înregistrare .X..

Societatea contestă Decizia de impunere nr. F-MC .X./23.12.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.12.2014, prin care urmare soluționării decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare INTERNT .X./25.08.2014, a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de .X. lei și a fost stabilită suplimentar și respinsă la rambursare TVA în sumă de **.X. lei**.

SC .X. SA figurează la poziția nr.X din Anexa 1 - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015”, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3661/2014.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-MC .X./23.12.2014, respectiv **16.01.2015**, potrivit confirmării de primire nr.AR.X., anexată la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv **16.02.2015**, așa cum rezultă din ștampila registraturii Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a

contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **SC .X. SA**.

I. SC .X. SA contestă Decizia de impunere nr. F-MC .X./23.12.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.12.2014 , pentru următoarele motive:

SC .X. SA consideră că neacordarea de către echipa de inspecție fiscală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei este nelegală întrucât investițiile preluate de SC .X. SA au fost puse în funcțiune în perioada 2007-2011, pe ele realizându-se producții de .X. tone amoniac, .X. tone uree, cu o valoare de peste .X. milioane lei iar TVA aferentă modernizărilor se referă la perioada de derulare a contractului de închiriere, perioadă în care mijloacele fixe erau în funcțiune, așa cum rezultă din procesele verbale de recepție anexate la dosarul cauzei, Situația privind producția realizată de SC .X. SRL pe perioada 2007-2014 pe instalațiile proprietatea SC .X. SA, precum și Fișele produselor de amoniac și uree.

În plus, facturarea investițiilor a fost efectuată în anul 2014, în momentul în care au încetat relațiile comerciale dintre proprietarul SC .X. SA și chiriașul SC .X. SRL.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată și anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.12.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili ca fiind netemeinică și nelegală cu modificarea corespunzătoare a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.12.2014.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de către organele de inspecție fiscală din Direcției Generale de Administrare a marilor Contribuabili, la SC .X. SA, în vederea soluționării decontului cu sume negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare INTERNT -.X./25.08.2014, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC.X./23.12.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.12.2014, contestată și în care au fost consemnate următoarele constatări:

În luna iulie 2014, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./09.07.2014 emisă de SC .X. SRL .X., în valoare totală de .X. lei, cu TVA aferentă în sumă de .X. lei reprezentând „Investiții efectuate la imobilizările corporale închiriate de la SC .X. SA în baza Contractului de închiriere nr. C.X./25.04.2005 și a Actului adițional nr.X/21.01.2008, conform Anexei nr.X/09.07.2014”, respectiv investiții în mijloace fixe proprietate SC .X. SA.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA deține la .X. o serie de secții de producție compuși chimici, secții (teren, clădiri, utilaje), închiriate de aceasta către SC .X. SRL, societate la care SC .X. SA este asociat unic, în baza Contractului de închiriere nr. C.X./25.04.2005.

În luna martie 2014, ca urmare a Actului adițional nr.X/2014, contractul de închiriere nr. C.X./25.04.2005 s-a suspendat cu începere de la data de 01.03.2014 și până la data repornirii instalațiilor, urmând a se proceda la trecerea în conservare a instalațiilor.

Astfel, în luna martie 2014, activitatea în cadrul secțiilor de producție deținute de SC .X. SA la .X. a încetat, mijloacele fixe fiind trecute în conservare potrivit evidențelor contabile ale SC .X. SA. Concomitent SC .X. SRL a facturat către SC .X. SA o serie de investiții efectuate asupra mijloacelor fixe: „Clădire cu anexa tehnica”, nr.inventar .X., „turn răcire apa”, nr.inventar .X., „turn răcire apa”, nr. inventar .X., „turn răcire apa”, nr. inventar .X. și „reabilitare rampa lesie”, nr. inventar .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziției unor modernizări facturate pentru o serie de mijloace fixe aflate în conservare, neutilizate în activitatea economică, fapt pentru care, având în vedere prevederile art.125¹ alin.(1) pct.3, art.149 alin.(1) lit.a) și lit.d), alin.(2) lit.a) și lit.b), alin.(3) lit.a) și lit.c), alin.(4) lit.a) pct.1, alin.(5) lit.a) și alin.(5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.54 alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, nu au acordat societății dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei înscrisă în factura nr..X./31.07.2014 emisă de SC .X. SRL reprezentând penalități contractuale facturate de furnizor.

Astfel, urmare soluționării decontului cu sume negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare INTERNT .X./25.08.2014, prin Decizia de impunere nr. F-MC .X./23.12.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.12.2014, a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de .X. lei și a fost stabilită suplimentar și respinsă la rambursare TVA în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționarea Contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă societatea avea obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura emisă de SC .X. SA având ca obiect investiții efectuate la activele corporale fixe, în condițiile în care la data emiterii acesteia bunurile nu erau utilizate în activitatea economică desfășurată de SC .X. SA.

În fapt, în baza Contractului de închiriere nr. C.X./25.04.2005, SC .X. SA a închiriat SC .X. SRL, societate la care SC .X. SA este asociat unic, o serie de secții de producție compuși chimici, secții (teren, clădiri, utilaje).

SC .X. SRL .X., a emis către SC .X. SA factura nr..X./09.07.2014 reprezentând „Investiții efectuate la imobilizările corporale închiriate de la SC .X. SA în baza Contractului de închiriere nr. C.X./25.04.2005 și a Actului adițional nr.X/21.01.2008, conform Anexei nr.X/09.07.2014”, respectiv investiții efectuate asupra mijloacelor fixe: „Clădire cu anexa tehnică”, nr.inventar .X., „turn răcire apa”, nr.inventar .X., „turn răcire apa”, nr. inventar .X., „turn răcire apa”, nr. inventar .X. și „reabilitare rampa lesie”, nr. Inventar .X..

În baza acestei facturi, SC .X. SA și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În luna martie 2014, în baza Actului adițional nr.X/2014 la Contractul de închiriere nr. C.X./25.04.2005, activitatea în cadrul secțiilor de producție deținute de SC .X. SA la .X. a încetat, mijloacele fixe fiind trecute în conservare potrivit evidențelor contabile ale SC .X. SA, iar în baza Actului adițional nr.X/01.07.2014 începând cu data de 01.07.2014 contractul de închiriere a încetat.

Având în vedere faptul că societatea a dedus TVA aferentă achiziției unor modernizări facturate pentru o serie de mijloace fixe aflate în conservare, neutilizate în activitatea economică, precum și prevederile legale incidente în cauză privind ajustarea bunurilor de capital reglementate la titlul VI din Legea nr.571/2003 privind Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și explicitate prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au ajustat în favorarea statului taxa valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./09.07.2014 emisă de SC .X. SRL .X., taxă respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.12.2014.

În drept, art.125¹) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, stipulează:

“3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;”

iar potrivit art.149 alin.(1) lit.a) din același act normativ:

“a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani; activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani;”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, bunurile de capital reprezintă toate activele deținute de o persoană impozabilă pentru a fi utilizate în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative, dacă aceste active au o durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului /titlul VI din Codul fiscal, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane.

În înțelesul art.149 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

“d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, 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.”

iar potrivit alin.(2) lit.a) și lit.b) al aceluiași articol de lege:

„(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 astfel transformat sau modernizat.”

Astfel, în raport de aceste prevederi legale, taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la art.149 alin.(2) lit.b din Codul fiscal, sau 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 astfel transformat sau modernizat .

Perioada de ajustare începe, potrivit art.149 alin.(3) lit.a) și lit.c) din același act normativ:

“a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;”

Potrivit art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 și alin.(5) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

“ (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. 145¹ [...]

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). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. [...]

iar potrivit pct.54 alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

“(7) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri. În cazul în care dreptul de deducere aferent bunului de capital achiziționat se exercită pe bază de pro rata, se aplică prevederile alin. (9).”

Prin urmare, în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă, integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepțiile prevăzute de lege, ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la art.149 alin. (2), în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că între SC .X. SA din .X., în calitate de locator și SC .X. SRL filiala .X., (actuala SC .X. SRL) în calitate de locatar (chiriaș), a fost încheiat Contractul de închiriere nr. C.X./25.04.2005, care la pct. II. „Obiectul contractului”, art.1, respectiv pct.III „Destinația și durata”, art. 5 și art.6, are stipulat următoarele:

„II. Obiectul contractului

Art.1 Locatorul asigura chiriașului folosința bunurilor din anexa 1 și 2 situate în .X., str. Chimiei nr.1, jud. .X.. Bunurile închiriate sunt proprietatea exclusivă a SC .X. SA.

III. Destinația și durata

Art.5 Prezentul contract de închiriere se încheie și este valabil cu începere de la data de 01.05.2005 și până la 31.12.2005.

Art.6 Contractul va putea fi reziliat sau prelungit prin acordul ambelor părți contractante, încheindu-se în acest scop un act adițional.”

Totodată, se reține că în baza Contractului de închiriere nr. C.X./25.04.2005, între SC .X. SA și SC .X. SRL au fost încheiate actele adiționale nr.X/21.01.2008, nr.X/06.03.2014 și nr.X/01.07.2014.

Prin Actul adițional nr.X/21.01.2008, părțile au convenit la art.1:

„Se completează contractul de închiriere nr. C.X./25.04.2005 cu art.10.1 care va avea următorul cuprins:

Pe durata contractului de închiriere, investițiile efectuate la imobilizările corporale închiriate, se supun amortizării de către locatar (chiriaș). La expirarea contractului de închiriere, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului (locatorului), prin vânzare sau o altă modalitate de cedare”.

Prin Actul adițional nr.X/06.03.2014, părțile au convenit *„la încheierea prezentului act adițional, având ca obiect suspendarea contractului de închiriere nr. C.X./25.04.2005.*

Astfel, capitolul III Destinația și durata art.5 din contractul inițial se va modifica corespunzător după cum urmează:

III Destinația și durata

Art.5 Prezentul contract de închiriere se suspendă cu începere de la data de 01.03.2014 și până la data repornirii instalațiilor, urmând a se proceda la trecerea în conservare a instalațiilor”.

Prin Actul adițional nr.X/01.07.2014, părțile au convenit *„la încheierea prezentului act adițional, având ca obiect încetarea contractului de închiriere nr. C .X./25.04.2005 și a Actelor Adiționale aferente.*

Astfel, capitolul III art.5 din contractul inițial se va modifica corespunzător după cum urmează:

III Destinația și durata

Art.5 Prezentul contract de închiriere încetează cu începere de la data de 01.07.2014.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că investițiile efectuate de SC .X. SRL la activele corporale fixe închiriate de la SC .X. SA și facturate către aceasta, conform facturii nr..X./09.07.2014 reprezintă bunuri de capital în sensul art.149 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, întrucât în luna martie 2014 activitatea în cadrul secției de producție deținute de SC .X. SA la .X. a încetat, mijloacele fixe închiriate către SC .X. SRL fiind trecute în conservare, iar începând cu data de 01.07.2014 contractul de închiriere nr.CX/26.04.2005 a încetat, se

reține că bunurile în cauză nu au mai fost utilizate în activitatea economică a SC .X. SA, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale SC .X. SA, aceasta având astfel obligația, conform prevederilor legale mai sus citate, să procedeze la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă investițiilor efectuate la utilajele aparținând SC .X. SA.

În consecință, întrucât investițiile facturate de SC .X. către SC .X. SA reprezintă bunuri de capital iar bunurile încă de la data achiziției, nu au mai fost utilizate în activitatea economică a SC .X. SA, se reține faptul că în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat în favorarea statului taxa valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./09.07.2014 emisă de SC .X. SRL .X..

Totodată, având în vedere prevederile art.149 (5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține faptul că:

“Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.”

În ceea ce privește argumentul SC .X. SA potrivit căruia în mod nelegal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei întrucât investițiile preluate de SC .X. SA au fost puse în funcțiune în perioada 2007-2011, pe ele realizându-se producții de .X. tone amoniac, .X. tone uree, cu o valoare de peste .X. milioane lei iar TVA aferentă modernizărilor se referă la perioada de derulare a contractului de închiriere, perioada în care mijloacele fixe erau în funcțiune, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că în speța supusă judecății se analizează tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X./09.07.2014 emisă de SC .X. SRL .X., neavând relevanță o perioadă anterioară celei analizate.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în materie citate, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere se va **respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.12.2014** emisă de

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.12.2014.

2) Referitor la suma de X lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestația formulată SC .X. SA nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-MC.X./23.12.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./23.12.2014, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SA drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 762 lei înscrisă în factura nr..X./31.07.2014 emisă de SC .X. SRL din Brașov.

Prin contestația formulată, societatea deși contestă Decizia de impunere nr.F-MC.X./23.12.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea acesteia în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 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;”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, anterior explicitată, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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 Cod Civil *„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.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) 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 contestatarul este cel 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 contestatarului.

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

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că SC .X. SA, deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de 762 lei, menționată mai sus, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată 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 contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr.F-MC.X./23.12.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor contribuabili cu privire la suma de X lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului 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 SC .X. SA** pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.a) și lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.12.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **.X. lei**.

2. Respingerea ca nemotivată a formulată de **SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.12.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **X lei**.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL