



MINISTERUL FINANTELOR
PUBLICE



Agenția Națională de Administrare Fiscală

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**

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

**DECIZIA nr. 311/2016
privind soluționarea contestației depuse de
.X. S.R.L. in insolventa din .X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A-SLP .X./25.08.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală regională a finanțelor publice .X. prin adresa nr..X./04.08.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP .X./25.08.2016 asupra contestației formulate de **.X. S.R.L. in insolventa**, cu sediul social în .X., .X., județul .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X./2007, având Cod Unic de Înregistrare .X., prin administrator judiciar Management Reorganizare Lichidare .X. S.P.R.L., având sediul în .X. , .X. , județul .X. si administrator special .X. conform Hotararii judecatoresti nr. .X./14.07.2014 emisa de Tribunalul .X..

Contestația a formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-TM .X./09.05.2016 (denumită în continuare „Decizia de impunere nr.F-TM .X./09.05.2016”) emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./09.05.2016 și are ca obiect taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Totodată, **.X. S.R.L. in insolventa** contesta si Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr. F-TM .X./09.05.2016, prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, pentru care, în conformitate cu art. 272 alin. 1 și alin. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare, competența de soluționare nu aparține Direcției generale de soluționare a contestațiilor, ci serviciului specializat de

solutionare a contestațiilor din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X., potrivit art. 272 alin. 2 lit. b din actul normativ invocat mai înainte.

Având în vedere ca Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-TM .X./09.05.2016 se influențează reciproc cu cele constatate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-TM .X./09.05.2016, pentru o mai buna administrare a cauzei si aplicarea unitara a legislatiei, prin adresa nr. .X./19.12.2016 s-a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-TM .X./09.05.2016 către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv 25.05.2016, potrivit mențiunii olografe de pe titlul de creanță mai sus menționat, și de data depunerii contestației la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv 07.07.2016, unde a fost înregistrată sub nr..X..

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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 **.X. S.R.L. in insolventa** împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./09.05.2016, anexata in original la dosarul cauzei si Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-TM .X./09.05.2016.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./09.05.2016 si Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-TM .X./09.05.2016, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./09.05.2016, .X. S.R.L. in insolventa solicită desființarea actelor administrativ fiscale, pentru următoarele motive:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă investițiilor realizate la construcțiile pe terenurile proprietatea societății, în suma de .X. lei, **.X. S.R.L. in insolventa**, invocând prevederile art. 149 alin. 1 lit. a din Codul fiscal și pct. 54 alin. 6 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, precizează că pornind de la faptul că i-a fost anulată începând cu data de 01.11.2014,

inregistrarea in scopuri de TVA pe motivul inactivitatii, masura ajustarii taxei, in sensul inlaturarii integrale a dreptului de deducere a TVA, dispusa de organul de inspectie fiscala este eronata.

Astfel, societatea precizeaza ca in mod voit si cu rea-credinta a fost omis momentul de la care ar trebui calculata ajustarea, tocmai pentru ca, in mod legal, la data controlului perioada de ajustare inca nu incepuse.

In acest sens, **.X. S.R.L. in insolventa** mentioneaza ca art. 149 alin. 3 lit. b din Codul fiscal prevede ca perioada de ajustare incepe de la data de 1 ianuarie a anului in care bunurile au fost receptionate, pentru bunurile de capital prevazute la alin. 2 lit. b, care sunt construite, iar la pct. 54 alin. 2 din Normele de aplicare a Codului fiscal, se defineste procesul verbal de receptie definitiva. Prin urmare, contestatara sustine ca este imposibil de contestat ca perioada de ajustare incepe in anul in care a fost efectuata receptia finala a constructiei.

Or, la pagina 10 din raportul de inspectie fiscala se mentioneaza faptul ca la data controlului, investitia nu a fost finalizata, motiv pentru care nu se poate retine ca a inceput perioada de ajustare.

Totodata, societatea precizeaza faptul ca desi organul de inspectie fiscala recurge la institutia ajustarii, acesta nu mentioneaza momentul de inceput al perioadei de ajustare pentru a refuza artificial dedutibilitatea integrala a taxei aferenta investitiilor. In realitate, mentioneaza societatea, perioada de ajustare inca nu a inceput pentru ca, nefiind efectuata receptia finala la terminarea lucrarilor, constructia nu a devenit bun de capital.

Contestatara sustine ca in niciun moment nu i-a fost contestata intentia ca, la demararea investitiilor si pe parcursul lor, acestea sa fie utilizate in folosul operatiunilor taxabile, dupa finalizare. Faptul ca pe parcursul realizarii investitiei a intervenit o instabilitate financiara globala, care a impiedicat societatea in mod obiectiv sa finalizeze investitia, nu are nicio relevanta asupra deductibilitatii TVA, care de altfel nici nu a fost contestata. In acest sens, societatea invoca deciziile Curtii de Justitie a Uniunii Europene Gran Via Moinești, Inzo, Rompelman, Ghent Coal Terminal, Galbafrisa si altii, Breitsohl.

De asemenea, societatea precizeaza ca nici celelalte elemente reprezentand TVA suplimentara de plata nu au fost legal impuse in sarcina sa, intrucat chiar daca factura nr. .X./31.10.2012 cu TVA in suma de .X. lei a fost prezentata in xerox copie, aceasta nu inseamna ca serviciile aferente nu au fost in realitate prestate. Societatea sustine faptul ca si autoturismele in discutie au fost folosite exclusiv in scopul operatiunilor taxabile, motiv pentru care atat cheltuielile cu piesele si manopera (TVA in suma de .X. lei si TVA aferenta ratelor de leasing in suma de .X. lei) sunt integral deductibile.

.X. S.R.L. in insolventa sustine faptul ca TVA in suma de .X. lei a fost stabilita fara ca organul de inspectie fiscala sa ofere o motivare concreta pentru considerentul impunerii suplimentare, iar diferenta dintre pretul de

achizitie si cel de vanzare al autoturismului nu constituie temei pentru limitarea deducerii initiale.

Avand in vedere considerentele expuse anterior, societatea solicita admiterea contestatiei astfel cum a fost formulata, desfiintarea in totalitate a actelor contestate si exonerarea de la plata sumei totale de .X. lei.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate la .X. S.R.L. in insolventa, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice .X. - Administratia Judeteana a Finantelor Publice .X. au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr.F-TM .X./09.05.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-TM .X./09.05.2016 si a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr. F-TM .X./09.05.2016 contestate, in care au fost consemnate urmatoarele constatari:

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata:

Societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei inscrisa in factura nr. .X./31.10.2012, prezentata in xerocopie, astfel ca potrivit prevederilor art. 146 din Codul fiscal coroborate cu cele ale pct. 46 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, aceasta taxa este nedeductibila.

In urma verificarii s-a constatat ca **.X. S.R.L. in insolventa** a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. inscrisa in fatura nr. .X. / 26.11.2012 reprezentand piese si manopera pentru auto BMW, achizitie care nu are legatura cu activitatea societatii, fiind incalcate astfel prevederile art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In baza contractului de leasing nr..X./2012, societatea a achizitionat un autoturism pentru care, in perioada iulie-decembrie 2012 a dedus integral TVA in suma de .X. lei. Avand in vedere prevederile art. 145¹ alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a limitat la 50% deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing, rezultand o taxa pe valoarea adaugata nedeductibila in suma de .X. lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in balanta de verificare intocmita pentru luna decembrie 2012, societatea a inregistrat in contul 758.8 „Alte venituri din exploatare”, suma de .X. lei, justificand ca aceasta reprezinta diferenta intre fisa contului 401 „Furnizori” si soldul din balanta, fara a prezenta in detaliu cum a stabilit aceasta suma. Astfel, in baza art. 137 alin. 1 lit a si a art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a dispus colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

Din verificarea efectuata s-a constatat ca societatea a vandut in luna septembrie 2013 un autoturism la valoarea totala de.X. lei din care taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de .X. lei. Avand in vedere faptul ca

TVA dedusa aferenta acestei achizitii este in suma totala de .X. lei, organele de inspectie fiscala au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata nedeductibila suma de .X. lei calculata ca diferenta intre taxa colectata la vanzare si cea dedusa la achizitie in baza art. 137 si art. 145 din Codul fiscal.

.X. S.R.L. in insolventa are ca obiect principal de activitate „Dezvoltare (promovare) imobiliara”, cod CAEN 4110. In baza autorizatiei de construire nr. .X./15.02.2008 emisa de Primaria municipiului .X. – nr. .X.-.X. din 30.01.2008, societatea verificata a fost autorizata sa execute lucrarile de construire pentru Lucrari de tip a)- Constructii locuinte; Construire locuinte colective in regim de inaltime S+D+P+5E+Er si functiuni complementare la parter, parcare auto, imprejmuire parcela pe terenul situat in .X., .X..

In anul 2011, societatea a hotarat schimbarea destinatiei initiale din constructii locuinte colective in constructii pentru sanatare, prezentand autorizatia de construire nr. .X./28.09.2011 emisa de Primaria Municipiului .X. – nr..X. din 22.09.2011, pe terenul situat in .X., si in .X..

De asemenea, in anul 2012 a obtinut autorizatia de construire nr. .X./20.11.2012 emisa de Primaria Municipiului .X. – nr. .X. din 07.11.2012, avand ca obiect executarea lucrarilor de construire pentru Constructii pentru sanatare – Modificari la Autorizatia de construire nr. .X./28.09.2011, respectiv Modificari fatade, prin desfiintarea balcoanelor, la imobilul situat in .X., s.X..

Pentru realizarea acestui obiectiv, .X. SRL in calitate de beneficiar a incheiat Contractul de antrepriza nr. .X./09.04.2008 cu .X. SRL, pentru construirea unui imobil constand in infrastructura si structura de beton armat, iar pentru perioada supusa verificarii, societatea a prezentat contractul nr. .X./07.09.2011 incheiat cu .X. SRL, in calitate de antreprenor general, avand ca obiect proiectarea si executia de lucrari de reconversie bloc locuinte in spital situat in .X., str. .X..

Investitia efectuata a fost inregistrata in evidenta contabila a societatii in debitul contului 332 „Lucrari si servicii in curs de executie”, la data controlului soldul debitor al contului fiind in suma de .X. lei. In anul 2012 societatea a receptionat din aceasta investitie, lucrari in valoare de .X. lei, reprezentand structura de rezistenta a cladirii, din cadrul lucrarilor care fac obiectul autorizatiilor de construire de mai sus, conform procesului – verbal de receptie a lucrarilor pe stadiu de executie nr. .X./02.11.2012.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca investitia a fost realizata pe terenul aflat in proprietatea societatii, aceasta prezentand extrasele CF nr. .X. si nr. .X. din data de 23.03.2016. Societatea nu detine in patrimoniu utilaje de constructie si personal angajat in acest sens, lucrarile si serviciile necesare realizarii investitiei fiind contractate cu diverse societati specializate in domeniul constructiilor.

Echipele de inspectie fiscala a constatat ca societatea a fost platitoare de TVA in perioada 21.08.2007-30.09.2014 iar incepand cu data de 01.11.2014 a fost scoasa din evidenta platitorilor de TVA conform Deciziei nr. .X./06.11.2014 emisa de AJFP .X.. Investitia nu a fost finalizata iar la data la

care societatea a beneficiat de rambursare de TVA (cu control anticipat si cu control ulterior) si pana la data inspectiei fiscale, au intervenit modificari cu privire la utilizarea bunului de capital, in sensul ca acesta va fi utilizat de persoana impozabila integral pentru alte scopuri decat activitatea economica, ca urmare a faptului ca societatea a fost scoasa din evidenta platitorilor de TVA (aceasta se datoreaza faptului ca in deconturile depuse pentru doua trimestre calendaristice consecutive, nu au fost evidentiata operatiuni).

Avand in vedere cele constatate, in temeiul prevederilor art. 149, art. 153 alin. 9 din Codul fiscal si pct. 54 din Normele de aplicare a Codului fiscal, echipa de inspectie fiscala a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adaugata deductibila aferenta bunului de capital – constructie pentru sanatate, pentru care societatea a beneficiat de rambursare de TVA cu control anticipat si control ulterior, stabilindu-se de plata taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

In ceea ce priveste impozitul pe profit:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca suma de .X. lei reprezentand pierderea fiscala declarata de societate pentru anii 2007-2009 diminueaza pierderea fiscala de recuperat, fiind in afara termenului de prescriptie conform art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare. De asemenea, in anul 2012 societatea a declarat in mod eronat pierdere fiscala de recuperat in suma de .X. lei in loc de .X. lei, cat este inregistrata in bilantul anual depus si in balanta de verificare incheiata la data de 31.12.2012. Cu suma de .X. lei declarata eronat de societate, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea de recuperat declarata de societate.

In urma verificarii s-a constatat ca societatea a inregistrat pe cheltuieli facturi care nu indeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv factura nr. .X./31.10.2012 in suma de .X. lei, prezentata in xerox copie, factura nr. .X./26.11.2012 in suma de .X. lei, respectiv factura nr. .X./26.02.2014 in suma de .X. lei, reprezentand achizitii care nu au legatura cu activitatea societatii. Suma totala de .X. lei reprezinta cheltuiala nedeductibila in baza prevederilor art. 21 alin. 4 lit. e si lit f din Codul fiscal.

De asemenea, s-a constatat ca societatea a inregistrat in contul 613 „Cheltuieli cu asigurarile” suma de .X. lei in anul 2012 si suma de .X. lei in anul 2013 iar in contul 628 „Cheltuieli cu serviciile” in anul 2012 suma de .X. lei reprezentand contravaloarea cheltuielilor aferente unui autoturism achizitionat in anul 2012 si vandut in anul 2013, pentru care in conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 din Codul fiscal, agentul economic trebuia sa inregistreze cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei.

Aferent acestui autoturism, societatea a inregistrat in contul 681.1 „Cheltuieli cu amortizarea” in anul 2013, suma de .X. lei nefacand dovada ca a utilizat vehiculul exclusiv in scopul activitatii economice, motiv pentru care in temeiul art. 21 alin. 4 lit. t din Codul fiscal, avea dreptul sa deduca doar

50% din aceste cheltuieli, astfel ca suma de .X. lei reprezinta cheltuiuala nedeductibila.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca autoturismul a fost vandut in luna septembrie 2013 la valoarea totala de.X. lei, inclusiv TVA. Diferenta dintre valoarea ramasa neamortizata in suma de .X. lei contabilizata in contul 658.3 „Cheltuieli cu activele cedate” si venitul realizat din vanzare in suma de .X. lei, contabilizat in contul 758.3 „Venituri din cedarea activelor”, respectiv suma de .X. lei, reprezinta cheltuiuala nedeductibila fiscal in conformitate cu art. 19 alin. 1 din Codul fiscal.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au emis Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr. F-TM .X./09.05.2016 in care la rubrica 6 “Diferente ale bazei de impozitare” au in scris profit (-.X. lei).

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

1. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, Agenția Naționala de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. S.R.L. in insolventa beneficiaza de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in factura nr. .X./31.10.2012, în condițiile în care societatea nu a prezentat factura in original, ci in copie.

In fapt, in urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere in baza unei facturi în copie. În baza art. 146 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 46 alin. 1 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, nu au acordat societatii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei inscrisa in factura nr. .X./31.10.2012, avand in vedere faptul ca societatea a prezentat factura mentionata in copie, si nu in original.

In drept, art. 146 alin. 1 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunii, stipuleaza:

“(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 sau 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;”

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine faptul ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabila trebuie sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile stipulate la art. 155 din Codul fiscal.

Se retine ca detinerea unei facturi de catre o persoana impozabila reprezinta o cerinta de forma care reglementeaza conditiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a prevederilor legale mai sus invocate, legiuitorul a elaborat Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct 46 alin.1 al Titlului VI, in vigoare la data efectuării operatiunii, precizează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import sau al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”

Avand in vedere cele mai sus mentionate, se retine faptul a justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de bunuri si/sau servicii, se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute de lege.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca societatea contestatara si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei inscrisa in factura nr. .X./31.10.2012, factura prezentata organelor de inspectie fiscala in copie si nu in original asa cum prevede legislatia in materia taxei pe valoarea adaugata invocata in prezenta decizie.

Se retine, de asemenea, ca desi factura nr. .X./31.10.2012 a fost prezentata echipei de inspectie fiscala, in copie, societatea avea posibilitatea

sa prezinte in sustinerea contestatiei factura sus mentionata, in original si astfel sa indeplineasca conditiile de forma prevazute de legea fiscala pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste argumentul societatii referitor la faptul ca prezentarea in copie a facturii nu inseamna ca serviciile aferente nu au fost in realitate prestate, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat in speta nu s-a contestat prestarea serviciilor, ceea ce echivaleaza cu conditia de fond, ci neindeplinirea conditiilor de forma.

Astfel, se reține faptul că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. De asemenea, justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Mai mult, simpla raportare a dreptului de deducere numai la substanța tranzacției ar goli de conținut dispozițiile legale prevăzute atât în Codul fiscal, cât și în normele metodologice de aplicare ale acestuia, cu privire la detinerea in original a unei facturi si la elementele obligatorii ce trebuie să le conțină o factură și exercitarea dreptului de deducere numai în baza unei facturi ce conține toate informațiile expres stipulate în lege.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societatii dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, si **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. SRL in insolventa împotriva Deciziei de impunere nr. F – TM .X./09.05.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./09.05.2016, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma .X. lei.

2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea beneficiaza de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe

valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu achizitia de piese auto si manopera pentru un autoturism marca BMW in conditiile in care contestatara nu face dovada ca l-a utilizat pentru realizarea de operatiuni taxabile.

In fapt, in urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea si-a exercitat in mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei inscrisa in factura nr. .X. /26.11.2012 avand ca obiect piese si manopera pentru un autoturism marca BMW, achizitie care nu are legatura cu activitatea societatii, incalcand astfel prevederile art. 145 alin. 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, art. 145 alin. 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuării operatiunilor, precizeaza:

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

a) operatiuni taxabile;”

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine faptul că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferenta achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile.

Astfel, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor/serviciilor achizitionate de contestatara, respectiv piese auto si manopera pentru autoturismul marca BMW, societatea trebuie sa faca dovada ca aceste achizitii au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile si astfel sa fie indeplinita conditia de fond care reglementeaza insasi existenta dreptului de deducere.

Simpla afirmatie a contestatarei potrivit careia aceasta taxa este deductibila intrucat autoturismul a fost “folosit exclusiv in scopul operatiunilor taxabile ale societatii” nu este de natura a proba indeplinirea conditiei de fond, atata timp cat aceasta nu a inteles sa depuna in probatiune documente justificative din care sa rezulte ca autoturismul de lux marca BMW concursa la realizarea de operatiuni taxabile.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operatiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care în speță se va face aplicatiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscala, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu

cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, si **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. SRL in insolventa împotriva Deciziei de impunere nr. F – TM .X./09.05.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./09.05.2016, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma **.X. lei**.

3. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea avea obligatia de a aplica limitarea speciala a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta ratelor de leasing pentru autoturismul achizitionat, în condițiile în care aceasta nu justifică cu documente faptul că acest vehicul a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice.

In fapt, in baza contractului de leasing nr..X./2012, .X. SRL a achizitionat un autoturism pentru care, in perioada iulie – decembrie 2012, si-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei. In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a utilizat autoturismul exclusiv în scopul activitatii economice, fapt pentru care in temeiul art. 145¹ alin. 1 din Codul fiscal, au limitat deductibilitatea taxei la 50%, astfel ca suma de .X. lei a devenit taxa pe valoarea adaugata nedeductibila.

In drept, art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt stipulate prevederile referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(1) și alin.(2) al acestui articol:

“(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește .X. kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.”

De asemenea, conform pct.45¹ alin.(1), alin.(2) și alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește .X. kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.(...)

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare,

importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.”

Așadar, în conformitate cu articolele de lege anterior citate, prin excepție de la prevederile generale de deductibilitate, stipulate la art.145 din Codul fiscal, în situația în care vehiculele rutiere motorizate - ce îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, astfel cum sunt prevăzute în textul de lege - nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și nu sunt incluse în categoriile expres prevăzute de legiuitor, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente leasingului și a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehiculele - cum ar fi cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul - se limitează la 50%.

Pentru acordarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente leasingului de vehicule (ce îndeplinesc condițiile mai sus precizate) și a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehiculele, persoana impozabilă are obligația să facă dovada utilizării acestora exclusiv în scopul activității sale economice.

Totodată, pentru exercitarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că societatea în baza contractului de leasing nr..X./2012 a achiziționat un autoturism pentru care în perioada iulie – decembrie 2012, a dedus integral taxa pe valoarea adăugată aferente ratelor de leasing.

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, detaliate în raportul de inspecție fiscală, .X. SRL susține că autoturismul a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice, fără însă să înțeleagă să depună în susținere documente justificative în baza cărora să facă dovada celor afirmate, și anume foaie de parcurs întocmită pentru autovehicul și care să conțină informații cu privire la categoria vehiculului utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, în conformitate cu prevederile legale anterior citate.

Prin urmare, susținerea societății, fără să fie dovedită cu documentele expres prevăzute de legiuitor pentru exercitarea dreptului de deducere, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. SRL în insolvența împotriva Deciziei de impunere nr. F – TM .X./09.05.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./09.05.2016, pentru taxa pe valoarea adăugată în suma .X. lei.

4. In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SRL în insolvența are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferenta veniturilor înregistrate în contul 758.8 “Alte venituri din exploatare” în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

In fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2012 societatea a înregistrat în contul 758.8 “Alte venituri din exploatare” suma de .X. lei, justificând că aceasta sumă reprezintă diferența între fișa contului 401 “Furnizori” și soldul din balanța de verificare. Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente și explicații cu privire la înregistrarea sumei de .X. lei, în temeiul prevederilor art. 137 alin. 1 și ale art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 137 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării înregistrării, care precizează:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau

care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;” iar la art. 140 alin. 1 din actul normativ citat mai înainte se prevede:

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri și prestări de servicii este constituită din tot ceea ce înseamnă contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, cota standard fiind 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

Sintetizând constatările echipei de inspecție fiscală consemnate detaliat în raportul de inspecție fiscală, se reține că societatea a înregistrat în contul de venituri 758.8 “Alte venituri din exploatare” suma de .X. lei, fără să prezinte documente cu privire la componenta acestei sume, singura justificare fiind aceea că suma reprezintă diferența între fișa contului 401 “Furnizori” și soldul din balanța de verificare.

Se reține, totodată, că nici în susținerea contestației societatea nu a înțeles să depună documente justificative, singura afirmație fiind aceea că organul de inspecție fiscală nu a oferit o motivare concretă pentru considerentul impunerii suplimentare, or așa cum s-a precizat mai sus tocmai contestatarea este cea care nu a depus documente și nu a oferit explicații cu privire la componenta sumei înregistrate în evidența contabilă ca venituri.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. SRL în insolvența împotriva Deciziei de impunere nr. F – TM .X./09.05.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./09.05.2016, pentru taxa pe valoarea adăugată în suma **.X. lei**.

5. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibila taxa pe valoarea adaugata mai sus mentionata, calculata ca diferenta intre taxa pe valoarea adaugata colectata la vanzarea unui autoturism si taxa pe valoarea adaugata dedusa la achizitia acestuia, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent.

In fapt, in urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna septembrie 2013, .X. SRL a vandut un autoturism la valoarea totala de .X. lei din care taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de .X. lei. Avand in vedere faptul ca TVA dedusa aferenta acestei achizitii este in suma totala de .X. lei, organele de inspectie fiscala au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata nedeductibila suma de .X. lei calculata ca diferenta intre taxa colectata la vanzare si cea dedusa la achizitie in baza art. 137 alin. 1 lit. a si art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, .X. SRL precizeaza ca diferenta intre pretul de achizitie si cel de vanzare al autoturismului nu constituie temei pentru limitarea deducerii initiale.

In drept, sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este reglementata de art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuării operatiunilor, care prevede ca orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodata, art. 137 alin. 1 lit. a din actul normativ mentionat mai sus, in baza caruia echipa de inspectie fiscala si-a intemeiat impunerea, prevede:

„Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca echipa de inspectie fiscala a stabilit ca fiind nedeductibila taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei calculata ca diferenta intre taxa colectata de

societate la vanzarea in luna septembrie 2013 a autoturismului, in suma de .X. lei si taxa dedusa la achizitia acestuia, in suma de .X. lei, pe motiv ca aceasta diferenta de taxa aferenta achizitiei nu este in folosul operatiunilor taxabile.

Avand in vedere contradictiile rezultate din cele consemnate in raportul de inspectie fiscala raportate la temeiurile de drept pe care organele de inspectie fiscala si-au intemeiat impunerea, în data de 06.12.2016, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat organelor de inspectie fiscala sa precizeze *“care au fost considerentele pentru care s-a stabilit ca nedeductibila taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei calculata ca diferenta intre taxa colectata la vanzare si cea dedusa la achizitie, avand in vedere ca prevederile legale invocate de organul de inspectie fiscala si pe care s-a intemeiat impunerea, au fost art. 137 si art. 145 din Codul fiscal.”*

Prin adresa nr. .X./07.12.2016, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr. A-SLP 2225/08.12.2016, organele de inspectie fiscala au precizat ca *“(.....) avand in vedere faptul ca diferenta dintre pretul de vanzare si pretul de cumparare este in suma totala de .X. lei (.X.-.X.) iar societatea nu a justificat cu documente utilizarea autoturismului in scopul desfasurarii activitatii economice a firmei, asa cum prevede art. 145¹ alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a considerat ca diferenta de .X. lei reprezinta TVA nedeductibila calculata ca diferenta intre taxa colectata la vanzare si cea dedusa la achizitie.”*

Avand in vedere cele precizate mai sus, organul de solutionare a contestatiei retine ca din documentele existente la dosarul cauzei și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent, tinand cont de urmatoarele aspecte:

- pe de o parte, echipa de inspectie fiscala face constatari cu privire la operatiunea de vanzare a autoturismului, consemnand ca taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta acestei operatiuni este in suma de .X. lei, invocand prevederile art. 137 alin. 1 lit a din Codul fiscal, prevederi care reglementeaza baza de impozitare, mai exact ceea ce se cuprinde in aceasta baza de impozitare si la care se colecteaza taxa pe valoarea adaugata;

- pe de alta parte, echipa de inspectie fiscala face constatari cu privire la operatiunea de achizitie a autoturismului, consemnand ca taxa pe valoarea adaugata dedusa aferenta acestei operatiuni este in suma de .X. lei, invocand prevederile art. 145 alin. 2 lit a din Codul fiscal, prevederi care reglementeaza conditiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei.

Or, prin vanzarea autoturismului pentru care societatea a beneficiat de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, la achizitie, din constatările organelor de inspectie fiscala ar rezulta

ca aceasta a utilizat bunul in folosul operatiunilor taxabile, obtinand venituri pentru care a colectat taxa pe valoarea adaugata.

Mai mult, la art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, invocat de organele de inspectie fiscala prin adresa nr. .X./07.12.2016, sunt stipulate prevederi referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(1) și alin.(2) al acestui articol:

“(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”

Organul de solutionare a contestatiei nu poate retine in solutionare prevederile mai sus mentionate intrucat acestea nu isi gasesc aplicabilitate in speta supusa judecatii, atata timp cat prin raportul de inspectie fiscala nu au fost consemnate astfel de constatari iar operatiunii de achizitie a autoturismului nu ii pot fi aplicate doua tratamente fiscale diferite.

Avand in vedere cele precizate mai sus, organul de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra datorarii de catre contestatară a taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei atata timp cat din instrumentarea spetei nu rezulta cu claritate situatia de fapt.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-TM .X./09.05.2016 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X., pentru TVA în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

6. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de

solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca în mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent.

In fapt, în urma verificării, organele de inspectie fiscala au constatat ca în baza autorizatiei de construire nr. .X./15.02.2008 emisa de Primaria municipiului .X. – nr. .X.-X. din 30.01.2008, societatea a fost autorizata sa execute lucrarile de construire pentru Lucrari de tip a)- Constructii locuinte; Construire locuinte colective în regim de înaltime S+D+P+5E+Er si functiuni complementare la parter, parcare auto, împrejmuire parcela pe terenul situat în .X., .X., iar în anul 2011, societatea a hotarat schimbarea destinatiei initiale din constructii locuinte colective în constructii pentru sanatate, prezentand autorizatia de construire nr. .X./28.09.2011 emisa de Primaria Municipiului .X. – nr..X. din 22.09.2011, pe terenul situat în .X., .X. si în .X..

De asemenea, în anul 2012 a obtinut autorizatia de construire nr. .X./20.11.2012 emisa de Primaria Municipiului .X. – nr. .X. din 07.11.2012, avand ca obiect executarea lucrarilor de construire pentru Constructii pentru sanatate – Modificari la Autorizatia de construire nr. .X./28.09.2011, respectiv Modificari fatade, prin desfiintarea balcoanelor, la imobilul situat în .X., s.X..

Totodata, echipa de inspectie fiscala a constatat ca pentru realizarea acestui obiectiv, .X. SRL în calitate de beneficiar a încheiat Contractul de antrepriza nr. .X./09.04.2008 cu .X. SRL, pentru construirea unui imobil constând în infrastructura si structura de beton armat, iar pentru perioada supusa verificării, societatea a prezentat contractul nr. .X./07.09.2011 încheiat cu .X. SRL, în calitate de antreprenor general, avand ca obiect proiectarea si executia de lucrari de reconversie bloc locuinte în spital situat în .X., str. .X..

Societatea contestatara a înregistrat investitia efectuata în debitul contului 332 „Lucrari si servicii în curs de executie”, la data controlului soldul debitor al contului fiind în suma de .X. lei, iar în anul 2012, a receptionat din aceasta investitie, lucrari în valoare de .X. lei, reprezentand structura de rezistenta a cladirii, din cadrul lucrarilor care fac obiectul autorizatiilor de construire de mai sus, conform procesului – verbal de receptie a lucrarilor pe stadiu de executie nr. .X./02.11.2012.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca investitia a fost realizata pe terenul aflat în proprietatea societatii, aceasta prezentand extrasele CF nr. .X. si nr. .X. din data de 23.03.2016. Societatea nu detine în patrimoniu utilaje de constructie si personal angajat în acest sens, lucrarile si serviciile necesare realizării investitiei fiind contractate cu diverse societati specializate în domeniul constructiilor.

De asemenea, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea a fost platitoare de TVA in perioada 21.08.2007-30.09.2014 iar incepand cu data de 01.11.2014 a fost scoasa din evidenta platitorilor de TVA conform Deciziei nr. .X./06.11.2014 emisa de AJFP .X..

Avand in vedere ca investitia nu a fost finalizata iar la data la care societatea a beneficiat de rambursare de TVA (cu control anticipat si cu control ulterior) si pana la data inspectiei fiscale, au intervenit modificari cu privire la utilizarea bunului de capital, in sensul ca acesta va fi utilizat de persoana impozabila integral pentru alte scopuri decat activitatea economica, ca urmare a faptului ca societatea a fost scoasa din evidenta platitorilor de TVA (aceasta se datoreaza faptului ca in deconturile depuse pentru doua trimestre calendaristice consecutive, nu au fost evidentiata operatiuni), organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art. 149 alin. 1, alin. 2 lit. a, alin. 4 lit. b, art. 153 alin. 9 din Codul fiscal si pct. 54 alin. 6 din Normele de aplicare a Codului fiscal, au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adaugata deductibila aferenta bunului de capital – constructie pentru sanatate, pentru care societatea a beneficiat de rambursare de TVA cu control anticipat si control ulterior, stabilind de plata taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

Fata de constatările echipei de inspectie fiscala, societatea contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala au omis a preciza momentul de la care ar trebui calculata ajustarea, tocmai pentru ca in mod legal, la data controlului perioada de ajustare inca nu incepuse intrucat nu s-a efectuat receptia finala, la terminarea lucrarilor iar constructia nu a devenit bun de capital si mai mult, desi se invoca prevederile legale referitoare la ajustarea pe o perioada de 20 de ani, organele de inspectie fiscala au anulat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

In drept, art. 149 alin. 1, alin. 2 si alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu anul 2014, stipuleaza:

“(1) În sensul prezentului articol:

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;

b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane;

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

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.

(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.

(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](#);

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;(...)"

De asemenea, potrivit pct. 54 alin. 6 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"În cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de organele fiscale competente conform art. 153 alin. (9) lit. a) - e) din Codul fiscal, se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei conform art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal. Ajustarea va fi reflectată în ultimul decont de taxă depus înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile. După

înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, persoanele impozabile pot ajusta taxa aferentă bunurilor de capital proporțional cu perioada rămasă din perioada de ajustare, în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. În situația bunurilor de capital livrate în cadrul procedurii de executare silită, în regim de taxare, în perioada în care persoanele impozabile nu au avut un cod valabil de TVA, persoanele impozabile pot ajusta taxa aferentă acestora proporțional cu perioada rămasă din perioada de ajustare, determinată în funcție de anul în care a avut loc livrarea bunurilor respective. Ajustarea va fi reflectată în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.”

Prin urmare, se retine ca este obligatorie ajustarea taxei in cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de organele fiscale competente intrucat se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA.

Avand in vedere cele precizate mai sus, analizand documentele anexate la dosarul cauzei si tinand cont de operatiunile efectuate astfel cum au fost acestea detaliate la situatia de fapt, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca, societatea contestatara a inregistrat investitia efectuata pe terenul aflat in proprietatea sa, in debitul contului 332 „Lucrari si servicii in curs de executie”, la data controlului soldul debitor al contului fiind in suma de .X. lei, iar in anul 2012, a receptionat din aceasta investitie, lucrari in valoare de .X. lei, reprezentand structura de rezistenta a cladirii, din cadrul lucrarilor care fac obiectul autorizatiilor de construire de mai sus, conform procesului – verbal de receptie a lucrarilor pe stadiu de executie nr. .X./02.11.2012.

Se retine, totodata, ca incepand cu data de 01.11.2014, contestatarea i s-a anulat inregistrarea in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, conform Deciziei nr. .X./06.11.2014 emisa de AJFP .X..

Avand in vedere ca asa cum rezulta din cele consemnate de echipa de inspectie fiscala in raportul de inspectie fiscala, investitia nu a fost finalizata, in speta se retin prevederile art. 125¹ alin. 1 pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor.

Astfel, potrivit acestor prevederi, *„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;”*.

Prin urmare, se reține că pentru ca un activ să fie încadrat în categoria activelor corporale fixe acesta trebuie să fie 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, și să aibă o durată normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin actele normative.

Or, în speta investitiei nu a fost finalizata, aceasta fiind inregistrata în debitul contului 332 „Lucrari si servicii în curs de executie”, soldul contului reprezentand valoarea lucrarilor si serviciilor în curs de executie la sfarsitul perioadei.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca prin raportul de inspectie fiscala desi echipa de inspectie fiscala a raportat situatia de fapt constatata la temeiurile de drept referitoare la ajustarea taxei în cazul bunurilor de capital prevazuta la art. 149 din Codul fiscal, aceasta a anulat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata exercitat de societate.

Avand în vedere contradictiile rezultate din cele consemnate în raportul de inspectie fiscala raportate la temeiurile de drept pe care organele de inspectie fiscala si-au întemeiat impunerea, si avand în vedere argumentele contestatarei, prin adresa din data de 08.12.2016, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat organelor de inspectie fiscala precizari suplimentare privind încadrarea situatiei de fapt constatata prin raportare la temeiurile de drept invocate.

Astfel, prin adresa nr. .X./13.12.2016, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr. A-SLP 2265/14.12.2016, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei judetene a finantelor publice .X. au precizat ca *“nu avem de facut completari”*.

Avand în vedere cele retinute mai sus, precum si faptul ca există contradicții între constatările organelor de inspectie fiscală si temeiul de drept invocat de acestea, iar din documentele existente la dosarul cauzei și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent, în speta se va face aplicatiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin. (4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-TM .X./09.05.2016 emisă de Administrația judeteană a finantelor publice .X., pentru TVA în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspectie fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspectie fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

7. In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr. F-TM .X./09.05.2016, cauza supusa 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 societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr. F-TM .X./09.05.2016, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- suma de .X. lei reprezentand pierderea fiscala declarata de societate pentru anii 2007-2009 diminueaza pierderea fiscala de recuperat, fiind in afara termenului de prescriptie conform art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare. De asemenea, in anul 2012 societatea a declarat in mod eronat pierdere fiscala de recuperat in suma de .X. lei in loc de .X. lei, cat este inregistrata in bilantul anual depus si in balanta de verificare incheiata la data de 31.12.2012. Cu suma de .X. lei declarata eronat de societate, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea de recuperat declarata de societate.

- societatea a inregistrat pe cheltuieli facturi care nu indeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv factura nr. .X./31.10.2012 in suma de .X. lei, prezentata in xerocopie, factura nr. .X. /26.11.2012 in suma de .X. lei, respectiv factura nr. .X./26.02.2014 in suma de .X. lei, reprezentand achizitii care nu au legatura cu activitatea societatii. Suma totala de .X. lei reprezinta cheltuiala nedeductibila in baza prevederilor art. 21 alin. 4 lit. e si lit f din Codul fiscal.

- societatea a inregistrat in contul 613 „Cheltuieli cu asigurarile” suma de .X. lei in anul 2012 si suma de .X. in anul 2013 iar in contul 628 „Cheltuieli cu serviciile” in anul 2012 suma de .X. lei reprezentand contravaloarea cheltuielilor aferente unui autoturism achizitionat in anul 2012 si vandut in anul 2013, pentru care in conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 din Codul fiscal, agentul economic trebuia sa inregistreze cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei.

Aferent acestui autoturism, societatea a inregistrat in contul 681.1 „Cheltuieli cu amortizarea” in anul 2013, suma de .X. lei nefacand dovada ca a utilizat vehiculul exclusiv in scopul activitatii economice, motiv pentru care in temeiul art. 21 alin. 4 lit. t din Codul fiscal, avea dreptul sa deduca doar 50% din aceste cheltuieli, astfel ca suma de .X. lei reprezinta cheltuiala nedeductibila.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca autoturismul a fost vandut in luna septembrie 2013 la valoarea totala de .X. lei, inclusiv TVA. Diferenta dintre valoarea ramasa neamortizata in suma de .X. lei contabilizata in contul 658.3 „Cheltuieli cu activele cedate” si venitul realizat din vanzare in suma de .X. lei, contabilizat in contul 758.3 „Venituri din cedarea activelor”, respectiv suma de .X. lei, reprezinta cheltuiuala nedeductibila fiscal in conformitate cu art. 19 alin. 1 din Codul fiscal.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala inregistrata de societate in suma de .X. lei cu suma de .X. lei, rezultand o pierdere fiscala de recuperat in suma de .X. lei.

Prin contestația formulată, **.X. S.R.L.** deși contestă Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr. F-TM .X./09.05.2016, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației cu privire la aceasta.

În drept, art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

De asemenea, potrivit art.279 alin.(1) din același act normativ:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

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

precum și cu cele ale pct.2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

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 Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr. F-TM .X./09.05.2016, societatea

nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa în care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

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

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

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, 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 care 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 înscrieri [...]*” 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.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „*Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”

Astfel, având în vedere cele reținute 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, totodată, 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.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea, deși contestă Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-TM .X./09.05.2016, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală 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, și întrucât 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, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citate mai sus, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-TM .X./09.05.2016.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. S.R.L. în insolvența, împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./09.05.2016 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./09.05.2016, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-TM .X./09.05.2016 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./09.05.2016 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. S.R.L. în insolvența împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-TM .X./09.05.2016.

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

DIRECTOR GENERAL,

X