

**DECIZIA** nr 710/2013  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC X SRL**, inregistrata la  
D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 2, cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x si nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in str. x, prin CIA x, cu domiciliul ales la sediul cabinetului din x.

Obiectul contestatiei inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, completata prin adresele nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, comunicata in data de **08.04.2013**, emisa de AFP Sector 2 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-a stabilit suplimentar TVA in suma de x lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:**

In mod nelegal organele de inspectie fiscala au retinut ca achizitia terenului intravilan curti – constructii nu este efectuata in vederea utilizarii in scopuri economice, facand abstractie de obiectul de activitate al societatii, astfel cum este inmatriculat la registrul comertului.

La adresa la care se afla imobilul, societatea a declansat procedurile pentru inregistrarea la Registrul Comertului a unui punct de lucru.

Intentia societatii de a utiliza bunul in vederea desfasurarii de activitati economice, in speta pentru a edifica pe acesta un service auto este dovedita de faptul ca prin adresa nr. x inregistrata la Primaria Sector 1 sub nr. x a solicitat eliberarea acordului prealabil necesar in procedura de obtinere a unei autorizatii de construire, pentru constructia unei cladiri pe terenul proprietatea firmei, in suprafata de 3.674 mp, cu destinatia de cladire “service x”, solicitand autoritatilor sa comunice orice aspecte care ar limita edificarea constructiei in anumiti parametri.

Utilizarea bunului pentru operatiuni taxabile cu drept de ducere este dovedita prin prezentarea notificarii prevazazuta de art. 141 alin 3 din Codul fiscal, organele de inspectie refuzand efectiv sa tina cont de acesta notificare.

Faptul ca nu a demarat imediat dupa achizitia imobilului respectiv lucrarile de construire reprezinta o chestiune strict intemeiata pe situatia economica nefavorabila. Societatea a facut numeroase demersuri la banci, inclusiv la banci din Suedia pentru obtinerea unui credit de investitii, dar nu a reusit sa obtina finantarea.

In sustinerea contestatiei, societatea invoca dispozitiile art. 11, art. 12, art. 141, art. 145, art. 149 si art. 153 din Codul fiscal, pct. 45 si 66 din HG nr. 44/2004 si

Jurisprudenta CEJ (C-85/95, C-110/98, C-268/83, C-286/94, C-255/02, C-196/04, C-210/91).

Prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, societatea a depus documentele eliberate de Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul Bucuresti, din care rezulta inregistrarea punctului de lucru la adresa din x, iar prin adresa inregistrata sub nr. x, a depus planul cadastral aferent imobilului respectiv si certificatul de urbanism nr. x eliberat de Primaria Sectorului 1 in scopul elaborarii documentatiei pentru autorizarea executarii lucrarilor de constructii: depozit anvelope.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AFP Sector 2 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-a stabilit suplimentar TVA in suma de x lei.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

**SC X SRL** este inmatriculata la ORC sub nr. x si are CIF RO x.

Organele de control din cadrul AFP Sector 2 au efectuat control anticipat la **SC X SRL**, cu privire la DNOR nr. INTERNET -x, pentru perioada 01.01.2008 – 30.06.2012, care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-a stabilit suplimentar TVA in suma de x lei.

Din constatările consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. X rezulta ca diferenta de TVA stabilita de plata in suma totala de x lei provine din:

1. - TVA nedeductibila in suma de x lei aferenta achizitiei unui teren intravilan situat in x, in baza contractului de vanzare-cumparare nr. x, pe motiv ca societatea nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte ca achizitia nu este destinata utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile;
2. - TVA nedeductibila in suma de x.

Se retine ca societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia cu privire la TVA nedeductibila in suma de x.

### **3.1. Referitor la TVA in suma de x lei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au respins in mod corect la rambursare TVA in suma de x lei, in conditiile in care societatea a depus documente noi in sustinerea contestatiei, neavute in vedere de organele de inspectie fiscala.***

**In fapt**, potrivit constatarilor consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. X, rezulta ca organele de control au considerat ca este nedeductibila TVA in suma de x lei aferenta achizitiei unui teren intravilan situat in x, in baza contractului de vanzare-

cumparare nr. x, pe motiv ca societatea nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte ca achizitia nu este destinata utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

**In drept**, potrivit art. 126, art. 141, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 45 din HG nr. 44/2004:

„**Art. 126. - (1)** Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc **cumulativ următoarele condiții**:

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

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

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

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

**(9)** Operațiunile impozabile pot fi:

**a)** operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140.”

**"Art. 141. (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă**:  
(...)

**e)** arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții: (...)

**f)** livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

**1.** teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

**2.** construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

**3.** livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizării a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

**4.** o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, dacă costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției sau a părții din construcție, astfel cum aceasta este stabilită printr-un raport de expertiză, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării. (...)

**(3)** Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme. “

**"Art. 145. - (1)** Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

**a) operațiuni taxabile.** (...).

**(4)** În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.”

Norme metodologice:

“**45. (1)** În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal din momentul în care această persoană **intentionează să desfășoare o activitate economică**, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta **începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice**. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.”

**"Art. 146. - (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. (...)

**(2)** Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-147<sup>1</sup> din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.”

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".**

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare inițierii acestei activitati economice. *A fortiori*, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de

dovezi obiective, din care rezulta ca achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

Dupa data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în vederea aplicării uniforme a legii, având în vedere că țara noastră este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA. În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt indeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să sustină intenția declarată a persoanei** în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Conform pct. 20 din cauza Curții Europene de Justiție C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, dreptul de deducere rămâne dobandit când contribuabilul n-a putut să utilizeze bunurile sau serviciile în cadrul operațiunilor sale taxabile din motive straine voinței sale. Totodată, potrivit pct. 22 din aceeași hotărâre, când aceste circumstanțe sunt straine de voința contribuabilului, care l-au împiedicat să utilizeze bunurile sau serviciile care au generat deducerea taxei aferente achizițiilor destinate realizării operațiunilor sale taxabile, nu există niciun risc de fraudă sau de abuz putând să justifice o rambursare ulterioară.

În sfârșit, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală conditionează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii

prevazute de lege), **a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie efective si sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Totodata, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, **simpliciter prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.**

De asemenea, conform prevederilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...).**

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat **"organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz"**, iar conform art. 65 alin. (2) **"organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii"**.

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a societatii** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

1. Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei rezulta urmatoarele:

a. In baza contractului de vanzare-cumparare nr. x, societatea a achizitionat un teren intravilan situat in x, pentru care a dedus TVA in suma de x lei.

b. In ceea ce priveste demonstrarea intentiei de a utiliza in folosul operatiunilor taxabile, contestatarul a prezentat in timpul inspectiei fiscale notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art 141 alin 2 lit f din Codul fiscal inregistrata la AFP Sector 2 sub nr. x, privind terenul anterior mentionat.

De asemenea, potrivit Notei de relatii anexata la dosarul cauzei, societatea a subliniat urmatoarele aspecte:

“Societatea a achizitionat in anul 2012 terenuri in x. Aceste achizitii au fost considerate ca si locatii strategice in vederea dezvoltarii urmatoarelor afaceri: service pentru x, show-room, parcare x.”

c. Intrucat au considerat ca societatea nu detine dovezi obiective care sa sustina intentia sa de a utiliza terenul achizitionat in folosul operatiunilor taxabile, organele de inspectie fiscala au considerat ca este nedeductibila TVA in suma de x lei.

2. Referitor la destinatia pe care contestatara intentioneaza sa o dea terenului achizitionat, in raport de regimul aplicabil din punct de vedere al TVA, se retin:

- vanzarea unei constructii, unui teren sau a unei parti din acestea ori inchirierea lor reprezinta operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata, insa persoanele impozabile care realizeaza astfel de operatiuni pot opta pentru taxarea acestora;

- prin exceptie, sunt supuse taxarii obligatorii, vanzarile de constructii noi si terenurile construibile, asa cum sunt definite prin legislatia specifica in vigoare;

- in lipsa notificarii organelor fiscale cu privire la optiunea de a taxa operatiunile respective, acestea sunt scutite direct, prin efectul legii, fara drept de deducere a taxei aferente achizitiilor; in speta, prin Notificarea inregistrata la organele fiscale sub nr. x, societatea si-a exprimat intentia de a taxa operatiunile privind terenul achizitionat incepand cu data de 01.01.2013.

3. Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita **dovezi obiective** pentru demonstrarea dreptului de deducere al TVA aferenta achizitiilor, in **raport cu intentia declarata** a persoanelor impozabile de a destina acele achizitii unor activitati economice care dau acest drept (a se vedea hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, paragr. 19 si 26 din hotarare).

Avand in vedere natura achizitiilor (terenuri) si a operatiunilor pe care societatea contestatoare declara ca intentioneaza sa le desfasoare, se retin urmatoarele:

- cata vreme o parte insemnata a operatiunilor imobiliare (vanzari/inchirieri de terenuri si constructii, cu exceptiile de rigoare) este supusa regimului de scutire directa, prin efectul legii, din punct de vedere al TVA, este obligatia persoanei impozabile de a dovedi ca, intr-adevar, achizitiile pe care le face sunt destinate exclusiv unor operatiuni taxabile, care dau dreptul la deducerea integrala a taxei achitate in amonte;

- societatea trebuie sa demonstreze autoritatilor fiscale, cu dovezi obiective, ca intentioneaza sa utilizeze terenurile exclusiv in scopuri taxabile, pentru a beneficia de exercitarea imediata si integrala a dreptului de deducere aferent achizitiei de teren; in acest sens, nu pot fi considerate dovezi obiective documentele care emana de la insasi societatea contestatara, caracterul obiectiv al dovezilor, presupunand ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane si sa ateste fapte care s-au produs in realitate in sensul initierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei exprimate de contestatoare.

4. Referitor la dreptul contestatarilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente si prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

***"Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al***

***actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."***

Tinand cont de cele mai sus prezentate se retine ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale. In acest sens:

- la contestatia formulata, societatea a anexat adresa nr. x, prin care aceasta a solicitat Primariei Sector 1 Bucuresti acordul prealabil pentru constructia unei cladiri pe terenul din x;

- prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, societatea a depus documentele eliberate de Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul Bucuresti, din care rezulta inregistrarea punctului de lucru la adresa din x;

- prin adresa inregistrata sub nr. x, a depus planul cadastral aferent imobilului respectiv si certificatul de urbanism nr. x eliberat de Primaria Sectorului 1 in scopul elaborarii documentatiei pentru autorizarea executarii lucrarilor de constructii: depozit anvelope.

Fata de cele mai sus aratate si avand in vedere ca **SC X SRL** a depus in sustinerea contestatiei documente noi, cu privire la care organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, desi aveau aceasta posibilitate (*de ex.: documentele eliberate de Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul Bucuresti, au fost redirectionate de catre AFP Sector 2 catre organul de solutionare a contestatiei, prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x*) si intrucat organul de solutionare nu se poate substitui organului de inspectie fiscala pentru analiza documentelor depuse de contestatara cu privire la intentia de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile, urmeaza a se dispune, in temeiul art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, cu privire la TVA in suma de x lei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 450/2013, unde se stipuleaza:

„**11.5.** În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

**11.6.** Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

**11.7.** Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Prin urmare, AFP Sector 2 va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a societatii, tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile acesteia si de retinerile din prezenta decizie.

### **3.2 Referitor la TVA in suma de x:**



***Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.***

In fapt, potrivit constatatarilor consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. X rezulta ca organele de control au considerat ca este nedeductibila TVA in suma de x.

Prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

**“Art. 206 - (1)** Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept**;
- d) dovezile pe care se întemeiaza;
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

« **Art. 213 (5)** Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** »

De asemenea, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

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

Se retine ca prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta 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; în ceea ce privește TVA in suma de x, contestatara nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, 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*”.

Astfel, având în vedere cele reținute 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, 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.

Totodată, 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, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea deși se îndreaptă cu contestația și împotriva sumei de x, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plata, 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, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **SC X SRL**, cu privire la acest capat de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 126, art. 141, art. 145, art. 146, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 45 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, Jurisprudența CEJ, art. 7, art. 11, art. 94 alin. (2), art. 206 alin. (1), art. 213 alin. (4) și (5), art. 216 (1) și (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 2.5, 11.5 - 11.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

## DECIDE

1. Desființează în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X emisă de AFP Sector 2, cu privire la TVA în suma de **x lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației fiscale a societății, ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile acestuia și de reținerile din prezenta decizie.

2. Respinge în parte ca nemotivată contestația formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X emisă de AFP Sector 2, cu privire la TVA în suma de **x**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.