

## **DECIZIE nr.3286.../23.08.2017**

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X S.R.L.  
înregistrată la DGRFP ... oara sub nr. TMR\_DGR ... /21.04.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... oara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 cu adresa nr. ARG\_AIF ... /13.04.2017, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... oara sub nr. TMR\_DGR ... /21.04.2017, a procedat la soluționarea contestației depusă de

Societatea X S.R.L.

CUI: ... ,

cu sediul în ... , str. ... nr. ... bl. ...., sc. ... ap. ... , jud. ...

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... – Inspecție Fiscală sub nr. ARG\_AIF ... /10.04.20... și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... oara sub nr. TMR\_DGR ... /21.04.2017.

Societatea X S.R.L. formulează contestație împotriva:

- Deciziei de impunere nr. F-AR .../24.02.20... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP ...

- Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../24.02.20... emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... – Activitatea de inspecție fiscală

- Deciziei respingere restituire T.V.A.

- Deciziei nr. ... /07.03.20... referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de AJFP ...

- Deciziei nr. ... /07.03.20... referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare emisă de AJFP ... .

Referitor la contestația formulată de petentă împotriva „Deciziei respingere restituire T.V.A.”, fără a fi identificată (număr/dată), DGRFP ... oara cu adresa nr. ... /18.05.2017, în temeiul art. 269 din Codul de procedură fiscală a solicitat petentei, precizarea **obiectului contestației** și **suma totală, individualizată** pe categorii de creanțe fiscale raportată la actele contestate.

Cu adresa fn, înregistrată la DGRFP ... oara sub nr. .../12.06.2017, arată că a solicitat „rambursarea T.V.A. de ... lei, aferentă perioadei 2013 – 2016”, iar în „dovedirea contestației” înțelege să se folosească, de toate actele verificate în timpul controlului soluționat prin Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.2017, Decizia nr. ... /07.03.20... și Raportul de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, în considerarea contestației formulate, a precizărilor depuse ulterior și a documentelor existente la dosarul cauzei, DGRFP ... oara se va investi cu soluționarea contestației având ca obiect următoarele acte administrativ fiscale

- Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.20... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP ...

- Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../24.02.20... emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... – Activitatea de inspecție fiscală

- Decizia nr. ... /07.03.20... referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de AJFP ...

- Decizia nr. ... /07.03.20... referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare emisă de AJFP ... .

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă:

- ... lei taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare conform Deciziei de impunere nr. F-AR .../24.02.2017

- ... lei (stabilită prin Decizia nr. ... /07.03.20... referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere) din care:

- ... lei reprezentând dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor (... lei) și dobânzi de întârziere aferente TVA (... lei)

- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor (... lei) și penalități de întârziere aferente TVA (... lei)

- ... lei reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere stabilite prin Decizia nr. ... /07.03.20... referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. ... .. , în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Față de data comunicării deciziei de impunere contestate, respectiv 28.02.20... – comunicare prin remitere sub semnătură - 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, fiind depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... – Inspecție Fiscală unde a fost înregistrată sub nr. ARG\_AIF ... /10.04.2017.

Față de data comunicării deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii și deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, contestate, 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, fiind depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... – Inspecție Fiscală unde a fost înregistrată sub nr. ARG\_AIF ... /10.04.2017.

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

**I. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării actelor administrative fiscale atacate pentru următoarele motive:**

**Referitor la punctul A. al deciziei de impunere nr. F-AR .../24.02.2017, petenta precizează:**

**1. Motivul de respingere invocat la pct. A. din decizia de impunere atacată conform căruia petenta nu deține Autorizația de construire pentru lucrările de întreținere și reparație este netemeinic și nelegal, în considerarea faptului că Legea nr. 50/1991 – art. 11 – nu prevede obligația de obținere a autorizației de construire pentru aceste lucrări, acestea fiind „reparații și întreținere”.**

**2. Motivul de respingere invocat la pct. A. din decizia de impunere atacată conform căruia petenta nu realizează operațiuni taxabile este, în opinia petentei, netemeinic și nelegal, în considerarea următoarelor:**

Petenta precizează faptul că bunurile și serviciile în valoare de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, achiziționate în perioada 2013 – 2016, au avut drept scop/intenție „utilizarea clădirilor pentru agroturism, pentru cazare, masă, să le introducem în circuitul turistic, hotelier, sau al sectoarelor cu funcție similară, pentru a realiza venituri.”, intenție de care organele de inspecție fiscală nu au ținut seama.

Sunt analizate de către petentă operațiunile de cazare în regim de agroturism care reprezintă operațiuni taxabile în înțelesul Legii nr.

227/2015, făcând trimitere în mod expres la dispozițiile art. ... 2 alin. 2 pct. e pct. 1 respectiv art. 141 alin. 2 lit. e pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Subliniază faptul că decizia de respingere se bazează pe o „presupunere” a organului de control făcută „pe baza unei evaluări arbitrare și subiective”, fără a avea în vedere „situația reală, intenția, corect dovedită și documentată de contribuabil.”. Mai mult, organele de inspecție nu s-au deplasat la fața locului, în localitatea ... , în vederea unei analize corecte a situației de fapt.

În susținerea intenției de utilizare a imobilelor în circuitul turistic – agroturism – petentă enumeră următoarele:

- zona de amplasare a imobilelor în localitatea ... , o „zonă deosebită turistică”, având obiective turistice recunoscute care apar și pe portalul Primăriei ... (spre exemplu Aria protejată „Mlaștinile Murani” – categoria a IV – a IUCN [rezervație naturală de tip ornitologic], ape minerale naturale, cu documentare din internet, trimitere la un link)

- facilități oferite investitorilor de organe locale și județene, dintre care petenta precizează „Disponibilizare spații și terenuri pentru activități antreprenoriale și de agroturism” de pe pagina autorității locale;

- potențialul turistic reprezentat de cetățeni italieni care preferă agroturismul și se află în număr mare în zona ... , ... oara, administratorul petentei, dl. ... , fiind un cetățean italian cu „legături bune în comunitatea italiană”;

- modul de amenajare și compartimentare a imobilelor (prezentat detaliat și comparativ cu o casă de vacanță sau o gospodărie țărănească), lucrările de amenajare, reparații și întreținere efectuate confirmă în opinia petentei, „destinația de agropensiune a imobilelor” (în probațiune depune Expertiza de evaluare a imobilelor efectuată de expert autorizat);

- achitarea de taxe și impozite aferente proprietății imobilelor „ca și bunuri ale societății – Imobilele sunt declarate la Primăria ... în proprietatea societății nu ca și case de vacanță cu un impozit de 10 ori mai mic”, anexând decizie plată impozite locale;

**3.** Aplicarea netemeinică și nelegală a art. 11 din Legea nr. 227/2015, petenta arătând următoarele:

**a)** organul de control nu a indicat care dintre cele două modalități prevăzute de art. 11, respectiv:

- neluarea în considerare a unei tranzacții sau

- reîncadrarea formei unei tranzacții/activități,

a avut-o în vedere în aplicarea art. 11 pentru „a nu acorda dreptul de deducere a T.V.A. pentru lucrările de reparații și întreținere a celor două imobile.”

**b)** motivele care au condus la respingerea exercitării dreptului de deducere a TVA, respectiv neprezentarea unei autorizații de construire și faptul că s-au realizat operațiuni taxabile, sunt nelegale și netemeinice;

**c)** neacceptarea, în mod nelegal, de către organele de inspecție fiscală a intenției declarate a petentei de utilizare a acestor investiții în curs de execuție în scopul desfășurării activității societății; de altfel petenta consideră că pentru dovedirea intenției „este suficientă comunicarea acesteia către organul de control comunicare dovedită și prin explicațiile scrise date conform art. 113, alin. 2 lit. g din Legea nr. 207/205 care fac parte integrantă din RIF.”

**d)** nerespectarea de către organul fiscal a prevederilor pct. 4 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se concretizează în opinia petentei în faptul că organele de inspecție fiscală nu au motivat decizia de impunere, nu au indicat elementele relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, nu a indicat mijloacele de probă avute în vedere.

**Referitor la punctul B. al deciziei de impunere nr. F-AR .../24.02.2017, petenta precizează:**

În opinia sa, în mod nelegal, organele de inspecție fiscală au stabilit că „nu se face dovada utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile” a TVA dedusă urmare achiziției de bunuri și servicii (Anexa 5 la RIF) în condițiile în care achizițiile efectuate au fost destinate utilizării imobilelor în agroturism, în regim hotelier.

Petenta subliniază faptul că însăși organele de inspecție fiscală au constatat că „societatea a respectat toate normele prevăzute de lege și că a putut face dovada plății TVA pentru care și-a exercitat dreptul de deducere”, motiv pentru care, dublat de faptul că petenta consideră că și-a demonstrat intenția față de cele două imobile, „în mod netemeinic și nelegal nu a fost acordat dreptul de deducere a T.V.A. pentru lucrările de reparație și întreținere a celor două imobile ceea ce ne lezează drepturile noastre și ne provoacă un prejudiciu egal cu suma refuzată.”.

În consecință, petenta solicită admiterea în totalitate a contestației.

Referitor la celelalte acte administrative contestate, petenta nu prezintă niciun motiv de fapt sau de drept.

**II. A)** Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... , s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../24.02.20... în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere **F-AR .../24.02.20...** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:

Petenta și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei (pct. A din decizia de impunere atacată) aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare realizării lucrărilor de întreținere și reparații efectuate la două imobile aflate în proprietatea sa, în vederea transformării acestora în case de vacanță, în condițiile în care nu deține autorizație/autorizații de construcție în conformitate cu prevederile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare și nu realizează operațiuni taxabile.

În motivarea celor stabilite, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise administratorului societății referitoare la destinația materialelor achiziționate, lucrările în care au fost încorporate, respectiv dacă deține Autorizație de construcție, acesta precizând următoarele:

„Societatea deține 2 imobile pentru care în mod constant pe măsura disponibilităților financiare sau efectuat lucrări de întreținere și reparații pentru care nu a fost nevoie de autorizație de construcție. Scopul acestor lucrări a fost de a păstra respectivele imobile într-o stare bună de funcționare, în vederea unei ulterioare vânzări sau a introducerii lor în circuitul agroturistic. Aceste lucrări de reparații au fost efectuate în regie proprie pentru care documentele justificative sunt fact. de achiziție și cu prestatori de servicii pe bază de contract prestare servicii.”

Astfel, în aplicarea dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de control nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare realizării lucrărilor de întreținere și reparații a celor două imobile aflate în proprietate petentei, în vederea transformării acestora în case de vacanță având în vedere că nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere, nefiind demonstrată intenția de utilizare a acestor investiții în curs de execuție în scopul desfășurării activității conform art. 4 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016.

De asemenea, conform pct. B din decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei aferentă unor achiziții de bunuri și servicii care nu au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile (Anexa nr. 5 la Raportul de inspecție fiscală).

**B)** Prin Decizia nr. ... /07.03.20... referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de AJFP ... , în temeiul art. 98 lit. c) și art. 173 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul Administrației

Județene a Finanțelor Publice ... au calculat accesorii în sumă de ... lei, aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor și taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.20... și Declarația 100 nr. ... -2016 din 25.07.2016, așa cum rezultă din anexa acestei decizii.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /07.03.2017, în temeiul art. 98 lit c) și art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... au calculat penalități de nedeclarare pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.2017, așa cum rezultă din anexa acestei decizii.

**III.** Societatea X S.R.L. cu sediul în ... , str. ... nr. ... bl. ..., sc. ... ap. ... , jud. ... este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului ... sub nr. ... /1995, are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la Banca Comercială ... SA ... și are ca obiect principal de activitate „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase” – cod CAEN 111.

**IV.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

**A.** Referitor la **Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.20...** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../24.02.2017**, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada verificată, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei aferentă unor achiziții de bunuri și servicii astfel:

- **a.** achiziții de bunuri și servicii necesare realizării lucrărilor de întreținere și reparații a două imobile deținute în proprietate de petentă, respectiv
- **b.** achiziții de bunuri și servicii centralizate în Anexa nr. 5 la Raportul de inspecție fiscală.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au constatat următoarele:

În ceea ce privește achizițiile enumerate la lit. **a.** de mai sus, petenta nu îndeplinește condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere, nefiind demonstrată intenția de utilizare a acestor investiții în curs de execuție în scopul desfășurării activității conform art. 4 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016.

În ceea ce privește achizițiile enumerate la lit. **b.** de mai sus, acestea nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale petentei.

În drept, până în anul 2015, inclusiv, sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.145 alin.(2) lit.a):

„ART. 145

(...)

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

*a) operațiuni taxabile;*

*ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”,* respectiv prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

„ART. ... 7

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

(...)

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

*a) operațiuni taxabile;*

*ART. ... 9*

*Condiții de exercitare a dreptului de deducere*



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

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

Din prevederile legale de mai sus rezultă ca în vederea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să facă dovada îndeplinirii mai multor condiții de formă și de fond. Astfel, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Urmare formulării contestației, în considerarea art. 7, art. 269, art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... oara cu **adresa nr. ... /18.05.2017**, a solicitat petentei să depună, în susținerea afirmațiilor din contestația formulată, documente de natura mijloacelor de probă care să confirme faptul că achizițiile efectuate de petentă în perioada verificată 26.04.2013 – 31.12.2016 au fost realizate în scopul obținerii de venituri, respectiv că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale Societății X S.R.L.

Astfel, petentei i s-a adus la cunoștință că are posibilitatea de a prezenta contracte de prestări servicii, devize de lucrări, eventuale documente privind efectuarea unor reevaluări a valorii imobilului asupra căruia ați realizat lucrările de construcție, persoanele care au efectuat lucrările în discuție etc.

De asemenea, în considerarea susținerilor din contestația formulată, respectiv faptul că intenția societății a fost de a utiliza cele două imobile „pentru agroturism, pentru cazare, masă, să le introducem în circuitul turistic, hotelier, sau al sectoarelor cu funcție similară, pentru a realiza venituri.”, petentei i s-a solicitat să depună la dosarul cauzei documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să demonstreze demersurile făcute de societate, anterior angajării de costuri pentru achizițiile de materiale și servicii în legătură cu cele două imobile pentru care se pretinde exercitarea

dreptului de deducere a TVA (spre exemplu certificat de urbanism eliberat anterior achizițiilor efectuate de societate care să confirme faptul că imobilele pot fi introduse în agroturism, demersurile efectuate la autoritățile competente în vederea autorizării firmei pentru desfășurarea activității de agroturism etc.), în considerarea dispozițiilor art. 276 alin. 1 din Codul de procedură fiscală

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

Conform adresei FN/FD, înregistrată la DGRFP ... oara sub nr. TMR\_DGR .../12.06.2017, petenta arată că probele de care înțelege să uzeze sunt „toate actele verificate în timpul controlului”, actele atașate contestației, precum și:

- „facturi materiale construcții
- facturi servicii lucrări construcții manoperă
- lucrare reevaluare imobil în care este precizată destinația de agropensiune”, fără a preciza punctual (nr/dată, elemente de identificare etc.) documentele în baza cărora ar fi în măsură să beneficieze de exercitarea dreptului de deducere a TVA, pe care îl pretinde,

pe care le-a atașat răspunsului său.

În vederea aplicării principiului contradictorialității și în baza prevederilor art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, structura competentă în soluționarea contestației din cadrul DGRFP ... oara, cu adresa nr. ... /23.06.20... a transmis dosarul cuprinzând înscrisurile de natura mijloacelor de probă depuse de Societatea X S.R.L., cu adresa FN, înregistrată la D.G.R.F.P. ... oara sub nr. TMR\_DGR .../12.06.2017, Inspecției Fiscale din cadrul AJFP ... , în calitate de organ emitent al actelor atacate, în vederea completării referatului cu propuneri de soluționare a contestației raportat la probele depuse de petentă, în scopul emiterii unei decizii de soluționare a contestației conform art. 276 alin. (1) Cod procedură fiscală.

AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 cu adresa nr. .../17.07.2017, înregistrată la DGRFP ... oara a transmis punctul său de vedere, conform art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În condițiile în care petenta nu formulează argumente suplimentare față de cele din contestație și nu a întocmit un opis sau un centralizator al documentelor depuse, mai jos vom reda cu titlu exemplificativ documentele anexate în probațiune, astfel:

- facturi de achiziții de materiale și servicii;
- contracte de execuție lucrări nr. .../08.09.2016 și nr. .../20.09.2016 încheiate între firma ... SRL, în calitate de executant și societatea petentă, în calitate de beneficiar, având ca obiect:

„Art. 2 Executantul se obligă să realizeze lucrările de construcții/reparații ale imobilului situat în loc ..... str, ....., înscris în Cartea Funciară nr. ....având număr cadastral/topografic .....(....)“

Art. 4 Lucrările vor începe numai după obținerea autorizației prevăzute de Legea nr. 50/1991 republicată (...), semnate și ștampilate de părțile contractante;

- oferte de viz – manoperă/materiale emise de firma ... SRL, nedatate, semnate și ștampilate de ... SRL;
- Raport de evaluare a imobilizărilor corporale din **05.11.2013** casă agroturistică P+E și magazie situate în loc. ... nr. ... , jud. ... , aflată în patrimoniul Societății X SRL ... , în scopul stabilirii valorii juste în vederea înregistrării în contabilitate;
- Raport de reevaluare proprietate imobiliară din **05.10.2013** – Casă parter în localitatea ... str. ... nr. ... , jud. ... , aflată în patrimoniul Societății X SRL ... , în scopul estimării valorii juste în vederea înregistrării în contabilitate;
- Raport de evaluare pentru impozitare – Estimarea valorii impozabile a clădirilor deținute de către X SRL la 31 decembrie 2016, data raportului 09.03.2017, raport efectuat în vederea „impozitării clădirii de către Autoritatea Locală pe raza căreia contribuabilul are obligația legală a achitării impozitului pe clădiri.”, evaluatorul arătând în mod expres că „Valoarea impozabilă nu reprezintă valoarea de piață, valoarea justă, valoarea de investiție sau orice alt tip de valoare definit în Standardele de evaluare a bunurilor”.

Față de documentele existente la dosarul cauzei și susținerile petentei, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportat la normele legale incidente, se rețin următoarele:

► Referitor la achizițiile de bunuri și servicii efectuate de petentă în legătură cu imobilele deținute în proprietate, situate în localitatea ... , jud.

... , pentru care petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă totală de ... lei (pct. A din decizia de impunere atacată), din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- singurele contracte depuse de petentă la solicitarea DGRFP ... oara (.../08.09.2016 și nr. .../20.09.2016 încheiate cu firma ... SRL, în calitate de executant) nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care, în forma în care sunt prezentate **lipsește** chiar unul din elementele esențiale ale contractului – **obiectul**, neputând pretinde că un astfel de contract semnat și ștampilat de părți „în alb” prezentat autorității fiscale în scopul beneficierii de către petentă de rambursarea TVA de la bugetul consolidat al statului, în sensul că lipsa obiectului contractului ar putea confirma una din condițiile *sine qua non* pentru restituirea TVA , respectiv realizarea de operațiuni taxabile;
- obligația beneficiarului, firma X SRL, stipulată în contracte, identice ca și conținut, de a „*asigura materialele necesare lucrărilor în termenele și în cantitățile solicitate de executant*” (cap. V Obligațiile părților, art. 11 din contracte) nu poate fi opozabilă autorității fiscale având în vedere că este o clauză dintr-un contract fără obiect (punctele de suspensie inserate în contracte, neputând înlocui obiectul care trebuie precizat în mod expres);
- cu adresa nr. ... /18.05.2017, DGRFP ... oara în considerarea principiului rolului activ reglementat la art. 7 din Codul de procedură fiscală, i-a adus la cunoștință petentei posibilitatea ca în procedura de soluționare a contestației să prezinte documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să demonstreze demersurile făcute de societate, anterior angajării de costuri pentru achizițiile de materiale și servicii în legătură cu cele două imobile pentru care se pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA (spre exemplu certificat de urbanism eliberat anterior achizițiilor efectuate de societate care să confirme faptul că imobilele pot fi introduse în agroturism, demersurile efectuate la autoritățile competente în vederea autorizării firmei pentru desfășurarea activității de agroturism etc.), dar petenta nu a prezentat mijloace de probă care să demonstreze dreptul său de a-și exercita posibilitatea deducerii TVA cu consecința rambursării acesteia de la bugetul consolidat al statului;
- fotocopiile facturilor privind achiziția de bunuri și servicii prezentate ulterior formulării contestației, au fost verificate de

- organele de inspecție fiscală, acestea confirmând faptul că sunt facturile care se regăsesc în Anexa nr. 3 la RIF (Situția taxei pe valoarea adăugată dedusă urmare achizițiilor de bunuri și servicii aferente imobilizărilor corporale în curs de execuție);
- în ceea ce privește lucrările în regie proprie pe care petenta pretinde că le-a efectuat, se reține că deși i s-a solicitat în mod expres prin adresa nr. ... /18.05.20... a DGRFP ... oara, petenta nu deține:
    - înscrisuri de natura mijloacelor de probă din care să rezulte că în perioada verificată Societatea X S.R.L. avea angajați, persoane calificate pentru lucrările în regie proprie;
    - devize de reparații întocmite de persoane calificate în efectuarea lucrărilor de construcții conținând măsurători care să confirme consumul în detaliu al materialelor / bunurilor și / sau care să aibă la bază bonuri de consum;
    - devize de lucrări (antecalculații), situații de lucrări sau rapoarte de lucru conținând lucrările efectuate;
    - repartizarea costurilor de amenajare pe fiecare obiectiv și încorporarea acestor materiale de construcții în fiecare obiectiv de investiție, respectiv Procese verbale de recepție care să probeze efectuarea lucrărilor respective, consumuri în detaliu ale materialelor/bunurilor, tariful practicat pentru manopera, costurile indirecte etc.
  - deși petenta și-a declarat intenția de a introduce imobilele în circuitul turistic, din anul 2013, luna aprilie, de când au fost începute lucrările de reabilitare, până în luna februarie 2017, data efectuării inspecției fiscale, societatea nu a întreprins niciun demers în acest sens și nu a realizat niciun venit din vânzare/închiriere imobile;
  - faptul că unul din Rapoartele de evaluare a imobilizărilor corporale conține în titlu sintagma „casă agroturistică P+E și magazie situate în loc. ... , nr. ... , jud. ... ” nu este de natură a confirma nici faptul că la data încheierii Raportului (05.11.2013) casa era introdusă în circuitul agroturistic, nici că ulterior anului 20... imobilul va fi introdusă în circuitul agroturistic, în condițiile în care conform celor înscrise în Raport, evaluatorul a precizat la cap. 2.10. „Ipoteze și condiții limitative” filele 8 – 9, faptul că:  
„Prezentul raport de evaluare pornește de la următoarele ipoteze:
    - Informațiile furnizate de proprietar precum și documentele primite de la acesta – legate de obiectul evaluat **sunt considerate a fi reale, fără a face investigații suplimentare;**

- (...)
- Documentele tehnice **se presupun a fi corecte și adevărat;**”
- într-un mod analog, și în Raportul de reevaluare proprietate imobiliară aferent imobilului situat în loc. ... str. ... nr. ... , jud. ... , datele avute în vedere de evaluator sunt cele prezentate de proprietar, „fără a face investigații suplimentare”;
- în ambele Rapoarte mai sus precizate, evaluatorul a arătat că „Evaluarea are drept scop estimarea valorii juste a proprietăților imobiliare (...) în vederea înregistrării în contabilitate”, Rapoartele încheiate în anul 2013 fiind utilizate pentru înregistrarea în contabilitate a imobilelor, neputând fi utilizate pentru perioada 2013 -2016 pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, pentru lucrări care, cronologic vorbind, urmau a fi efectuate în anii următori;
- pentru motivele expuse mai sus, Rapoartele de evaluare/reevaluare ale imobilelor în cauză nu reprezintă dovezi elocvente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să conducă la acordarea dreptului de exercitare a TVA, drept care așa cum au statuat și instanțele naționale trebuie demonstrat;
- în ceea ce privește Raportul de evaluare pentru impozitare depus în susținerea cauzei – estimarea valorii impozabile a clădirilor deținute de către SC X SRL la 31 decembrie 2016 – învedereăm că petentei că acesta este un document emis în baza art. 460 din Codul fiscal, referitor la calculul impozitului/taxei pe clădirile deținute de persoanele juridice care reglementează „valoarea impozabilă” ca bază de calcul pentru impozitul pe clădiri impozitat administrat de autoritatea locală, neavând relevanță astfel în cazul TVA administrată de ANAF, prin organele sale competente;
- faptul că imobilele sunt situate într-o zonă turistică, nu este un argument implicit care să confere imobilelor statutul de „pensiune agroturistică”.

► Referitor la achizițiile de bunuri și servicii efectuate de petentă, cuprinse în Anexa nr. 5 la Raportul de inspecție fiscală, pentru care petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă totală de ... lei (pct. B din decizia de impunere atacată), din Anexa nr. 5 la RIF, coloana „Explicație operațiune”, semnată atât de organele de inspecție fiscală, cât și de reprezentantul petentei, vom reda, în mod aleatoriu, din achizițiile efectuate: aspirator, bicicletă fitness, peleți, aspirator cenușă, pantofi, storcător fructe, proiector cu senzor etc.

Susținerea petentei din contestația formulată că achizițiile “*au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.*”, nu poate fi luată în considerare din următoarele considerente:

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, învederăm petentei că la paragr. 23 și ... din cazul C-110/94 Inzo și paragr. ... din cazul C-2.../83 Rompelman, Curtea a stabilit că ***este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.***

În acest sens, legislația comunitară **dă 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. ... din aceeași hotărâre).

În ceea ce privește susținerea contestatarii, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală în mod eronat au procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor bunuri și servicii, în condițiile în care achizițiile efectuate au fost destinate utilizării imobilelor în agroturism, în regim hotelier, raportat la considerentele inserate în cuprinsul prezentei decizii, se reține că nu poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece, persoanele impozabile **au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii **numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Învederăm că pentru a dovedi că serviciile/bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabila este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare**, aspect nedovedit nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea cauzei expuse în cadrul contestației.

În concluzie, deoarece petenta nu deține documente justificative care să confirme aspectele contestate, respectiv nu dovedește că operațiunile efectuate respectă prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, în scopul exercitării dreptului de deducere a TVA cu consecința rambursării acestuia de la bugetul consolidat al statului,

așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.... /2012, irevocabilă, într-o speță similară. Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție reține că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei «serviciul să fie prestat», implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective”.

Din interpretarea textelor de lege citate în cuprinsul prezentei, se reține că legiuitorul a condiționat 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.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ori, în cauza ce face obiectului prezentului dosar, organele de inspecție fiscală, în considerarea dreptului de apreciere cu care sunt investite conform Codului de procedură fiscală, nu au constatat că bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare, situație în care petenta și-ar fi putut exercita, în mod legal, dreptul de deducere a TVA.

Învederăm că analiza acestei cauze s-a efectuat și în considerarea jurisprudenței naționale, respectiv decizii pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție, care deși are în vedere prevederi legale din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Noul Cod Fiscal aplicabil în perioada verificată, conține prevederi similare, astfel:

- prin Decizia nr.... /2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte



natura serviciilor prestate”, precum și faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

- prin Decizia nr.... /12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.[...]

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”

- prin Sentința Civilă nr.... /2014 a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.... /14.05.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal, că:

„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”

- prin Decizia nr..../16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că:

„(...) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”

Prin urmare, într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Astfel, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Rezultă așadar, cu puterea evidenței că, în interpretarea dată de instanța supremă normei legale care reglementează în domeniul exercitării dreptului de deducere a TVA, aceasta statuat în mod constant că legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei de exemplu „serviciul să fie prestat” implicând prezentarea dovezilor care confirmă realitatea prestării serviciilor, respectiv achiziția bunurilor în folosul operațiunilor taxabile.

Înalta Curte, în mod constant a reținut că doar dovedirea existenței unei prestări de servicii către o altă persoană impozabilă nu conferă dreptul celei din urmă de a deduce TVA-ul aferent plății făcute pentru aceste servicii, în lipsa probării unei legături directe între serviciul prestat și operațiunile impozabile ale entității juridice care contractează aceste servicii, acestea trebuind a fi efectuate în folosul respectivelor operațiuni impozabile pe care le derulează cel ce beneficiază de prestarea de servicii achiziționată.

În acest sens este și jurisprudența CJUE, cauza C-516/14 Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA care la paragraful 46 dispune:

*„46 În acest context, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 37). **Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie ... , Twoh International, C-184/05, EU:C:... :550, punctul 35).**”*

Pe cale de consecință, în condițiile în care petenta nu deține înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme starea de fapt din contestația formulată, dovezi solicitate atât de organele de inspecție fiscală (în timpul inspecției fiscale), cât și de organul competent în soluționarea contestației, în exercitarea rolului său activ – prin adresa nr. ... /18.05.20... DGRFP ... oara (petentei i s-a pus în vedere prezentarea de documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme faptul că achizițiile efectuate în perioada verificată ...04.2013 – ...12.2016 au fost în scopul obținerii de venituri, respectiv că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor

taxabile ale Societății X S.R.L.), adresă prin care i s-a adus la cunoștință faptul că are posibilitatea de a prezenta contracte de prestări servicii, devize de lucrări, eventuale documente privind efectuarea unor reevaluări a valorii imobilului asupra căruia ați realizat lucrările de construcție, persoanele care au efectuat lucrările în discuție, de exemplu:

- precizarea în detaliu a lucrărilor efectuate și perioada în care s-au realizat;

- înscrisuri de natura mijloacelor de probă din care să rezulte că în perioada verificată Societatea X S.R.L. avea angajați, persoane calificate pentru lucrările în regie proprie;

- devize de reparații întocmite de persoane calificate în efectuarea lucrărilor de construcții conținând măsurători care să confirme consumul în detaliu al materialelor / bunurilor și / sau care să aibă la bază bonuri de consum;

- devize de lucrări (antecalculații), situații de lucrări sau rapoarte de lucru conținând lucrările efectuate;

- repartizarea costurilor de amenajare pe fiecare obiectiv și încorporarea acestor materiale de construcții în fiecare obiectiv de investiție, respectiv Procesele verbale de recepție care să probeze efectuarea lucrărilor respective, consumuri în detaliu ale materialelor/bunurilor, tariful practicat pentru manopera, costurile indirecte, etc., respectiv

- alte documente care să demonstreze că au fost efectuate lucrări în regie proprie,

având în vedere că documentele prezentate de aceasta (în etapa de soluționare a contestației) nu confirmă susținerile sale în sensul existenței stării de fapt pretinse de aceasta, efectuarea lucrărilor în regie proprie, precum și utilizarea în folosul operațiunilor sale taxabile a achizițiilor de bunuri și servicii efectuate, pretențiile sale apar ca nefondate în raport cu normele legale incidente cauzei, prezentate în cele ce preced.

Similar jurisprudenței europene – par. 46 din cauza C-516/14, mai sus citat, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat prin Decizia nr. .../2016 că „pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condiții de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinația acesteia), cât și condiții de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al. 5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art. 49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din

partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al. 5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

În ceea ce privește sarcina probei în raportul juridic de drept fiscal, în cauză sunt aplicabile dispozițiile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

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

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

Învederăm că jurisprudența constantă a Curții de Apel ... oara referitor la acest aspect este în sensul că „reclamanta (...) trebuie să dovedească cu documente întocmite în concordanță cu legea, fiecare operațiune în parte, respectiv corectitudinea aplicării scutirii” (n.n. în cazul de față corectitudinea exercitării dreptului de deducere a TVA) – a se vedea Sentința civilă nr. .../26.03.2015 pronunțată de Curtea de Apel ... oara în dosarul nr. .../108/2014.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente 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 posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA în sumă de ... **lei până la momentul în care se va face dovada că imobilizările în curs vor fi folosite în scopul operațiunilor taxabile**
- nu au acordat posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA în sumă de ... **lei aferentă unor achiziții de bunuri și servicii care nu au fost folosite în scopul realizării de operațiuni taxabile,**

contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../24.02.20... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP ... , urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin.

(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Referitor contestația formulată împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../24.02.20...** emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... – Activitatea de inspecție fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 131

*Rezultatul inspecției fiscale*

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.*  
(...)

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”*  
coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

*Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.20... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală.

#### **B.1. Referitor la suma totală de ... lei reprezentând:**

- ... lei - dobânzi de întârziere aferente TVA;

- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA,

stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /07.03.2017

și la suma de ... lei, reprezentând penalități de nedeclarare, stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /07.03.2017,

***Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... oara este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în cuantumul stabilit, în condițiile în care, accesoriile urmează soarta obligațiilor principale.***

În fapt, societatea X S.R.L. a fost supusă inspecției fiscale în urma căreia s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../24.02.20... și Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.2017, comunicate petentei la data de 28.02.2017, data de 28.02.20... fiind data la care creanțele sunt exigibile potrivit art. 167 alin. (5) lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „creanțele sunt exigibile la data comunicării deciziei, pentru obligațiile fiscale principale, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii stabilite de organul fiscal competent prin decizie”.

Prin Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.

La Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.20... fiind anexată *„Situția privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, deoarece inspecția fiscală a stabilit că pentru TVA stabilită suplimentar aferentă unor achiziții de bunuri și servicii pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere, defalcată pe termene scadente, petenta datorează accesorii și penalități de nedeclarare.*

Potrivit punctului 6 „Dispoziții finale” din Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.2017: *„La prezenta decizie se anexează o situație privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art. 154 și 155 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, componenta debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Codul fiscal sau alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate.”*

Potrivit art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia inspecția fiscală stabilește doar diferențe de obligații fiscale principale, la data de 07.03.2017, Serviciul de evidență plătitor persoane juridice din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... a emis Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /07.03.2017, și respectiv Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /07.03.2017, pentru obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv taxa pe valoarea adăugată.

Accesoriile aferente TVA stabilită suplimentar au fost calculate pe scadențe potrivit anexei - „Situția privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite de către inspecția fiscală” de la Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.2017.

Referitor la **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /07.03.2017**, obligațiile accesorii au fost calculate de la scadența de ...07.2013 potrivit situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite de inspecția fiscală și până la data de ....01.2017.

Referitor la **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /07.03.20...** aceasta a fost emisă în temeiul art. 98 lit. c) și art. 181 (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar penalitatea de nedeclarare a fost calculată de la scadența de ....04.2016 potrivit situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite de inspecția fiscală și până la data de ....01.2017.

**În drept**, potrivit prevederilor art.113 alin.(1) din Noul Cod de procedură fiscală, respectiv Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Obiectul inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, **stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.**”*

În cauză sunt incidente dispozițiile art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1), art. 176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.173 *“Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]”*

Art.174 *“Dobânzi*

*(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”*

Art. 176 *“Penalități de întârziere*

*(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”*



În conformitate cu prevederile art.181 alin.(1), alin.(8) și alin.(10) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central*

***(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.***

[...]

***(8) Despre aplicarea penalității de nedeclarare potrivit alin.(1) sau, după caz, despre neaplicarea acesteia potrivit alin.(6) sau (7), se consemnează și se motivează în raportul de inspecție fiscală. Prevederile art.130 alin.(5) și ale art.131 alin.(2) sunt aplicabile în mod corespunzător.***

[...]

***(10) Procedura de aplicare a prezentului articol se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”***

Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.834/2015 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, prevede:

***“CAP.I Procedura privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare***

***(...)***

***3. Penalitatea de nedeclarare se stabilește de către organul fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare organ fiscal competent, și se comunică prin decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, conform modelului prevăzut în anexa nr.1. [...].”***

De asemenea, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice:

***“ANEXA 2***

### ***INSTRUCȚIUNI***

***privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice***

Raportul de inspecție fiscală se întocmește de echipa de inspecție fiscală pentru consemnarea constatrilor cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale și a consecințelor fiscale, indiferent dacă se modifică sau nu baza de impozitare și/sau se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale principale în cadrul unei inspecții fiscale generale sau parțiale la persoane juridice. (...)

#### CAP. III Constatări fiscale

Pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale se vor avea în vedere și se vor prezenta constatări privind următoarele aspecte:

(...) 3. Baza de impozitare

#### (...) **3.3. Penalitatea de nedeclarare**

Despre aplicarea penalității de nedeclarare sau, după caz, despre neaplicarea acesteia se consemnează și se motivează în raportul de inspecție fiscală, pentru fiecare obligație fiscală care a făcut obiectul inspecției fiscale, evidențiindu-se situațiile în care penalitatea se aplică numai pentru o anumită componentă a obligației fiscale principale. **Se întocmește o situație care cuprinde date referitoare la obligația fiscală principală defalcat pe fiecare perioadă impozabilă verificată și termenele scadente, în vederea calculării penalității de nedeclarare de către organul fiscal competent.**

Totodată, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice":

"ANEXA 1

#### DECIZIE DE IMPUNERE

privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice

[...]

#### 6. Dispoziții finale

La prezenta decizie se anexează o situație privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art.154 și 155 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, componenta debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Codul fiscal sau alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate.

[...] ANEXA 2  
INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE

a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice"

Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" se vor completa după cum urmează:

[...]

6. Dispoziții finale

[...]

6.2. Informațiile din situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală se completează pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale de la pct. 2.1.1 și 2.2.1 (după caz, când se stabilesc sume suplimentare față de suma solicitată la rambursare) din decizie și cuprind obligația fiscală principală suplimentară defalcată în funcție de termenul scadent, precum și termenele scadente aferente, în vederea calculării de obligații fiscale accesorii ulterior emiterii deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice. [...]"

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen obligații fiscale accesorii calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

De asemenea, conform art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, competența inspecției fiscale a fost limitată la stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, pentru perioada verificată de inspecția fiscală, ...04.2013 - ....12.2016, accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale suplimentare stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.20... de către inspecția fiscală, au fost determinate de unitatea fiscală de administrare a petentei, A.J.F.P. ... , conform deciziei contestate.

În concluzie, obligațiile fiscale accesorii se datorează pentru sumele datorate și stabilite în sarcina contribuabililor suplimentar, de către inspecția fiscală, în contul taxei pe valoarea adăugată, destinat obligațiilor datorate bugetului de stat. Astfel, sancțiunea constând în aplicarea de dobânzi și penalități de nedeclarare vizează și diferențe de

obligații de plată stabilite în sarcina contribuabililor de către organele de inspecție fiscală.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că prin Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.2017, Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. ... , a stabilit în sarcina petentei X S.R.L. obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei reprezentând TVA.

Potrivit procedurii fiscale explicitarea *in extenso* a sumelor consemnate în decizia de impunere și a consecințelor stabilirii suplimentare a acestora, se realizează prin intermediul raportului de inspecție fiscală care se anexează la aceasta, decizia de impunere fiind actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.

Astfel, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../24.02.2017:

“(...)

#### **Penalitatea de nedeclarare**

*Conform prevederilor art. 181 alin., (6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, societatea verificata datorează penalitate de nedeclarare prevăzută la prevederilor art. 181 alin. (1) din același act normativ. Situația prezentată în anexa la Decizia de impunere cuprinde datele referitoare la obligația fiscală principală defalcat pe fiecare perioadă impozabilă verificată și termenele scadente, în vederea calculării penalității de nedeclarare de către AJFP ... .*

#### **Termene scadente**

*În anexa la Decizia de impunere este prezentată situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite suplimentar de către organele de inspecție.(...)”*

Totodată, așa cum s-a reținut în prezenta decizie la pct.IV.A, împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../24.02.20... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, petenta a formulat calea administrativă de atac.

La Decizia de impunere a fost anexată “*Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală*” la X S.R.L., deoarece inspecția fiscală a stabilit că pentru TVA stabilită suplimentar, petenta datorează obligații fiscale accesorii, precum și penalități de nedeclarare.

Potrivit art.113 alin.(1) din Noul Cod de procedură fiscală, conform cărora inspecția fiscală stabilește doar diferențe de obligații fiscale principale, la data de 07.03.2017, A.J.F.P. ... prin Serviciul evidență

plătitor persoane juridice a emis Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /07.03.20... și Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. ... /07.03.2017, pentru obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv TVA stabilită suplimentar, conform anexei la Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.2017.

Accesoriiile aferente TVA stabilită suplimentar, defalcate pe scadențe potrivit Anexei "*Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală*", parte integrantă din decizia de impunere la X S.R.L.

Astfel, pretenția societății petente de a nu datora accesorii aferente obligațiilor fiscale principale de natura TVA stabilită suplimentar în sarcina sa nu este fundamentată sub aspect legal.

Deoarece așa cum s-a reținut la pct. IV.A din prezenta decizie în ceea ce privește TVA suma de ... lei reprezentând TVA, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../24.02.20... a fost respinsă ca neîntemeiată și având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarei de accesorii aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, **se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată împotriva: Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /07.03.20... pentru suma de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare, și respectiv a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /07.03.20... pentru suma de ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.20... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.**

**B.2.** În ceea ce privește suma de ... lei stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /07.03.2017, reprezentând: **dobânzi** în quantum total de ... lei și **penalități de întârziere** în quantum total de ... lei, **cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... oara se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care pentru această sumă, X S.R.L. nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei**

**cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele fiscale au stabilit în sarcina contestatarii prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /07.03.20... accesorii aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor individualizate prin Declarația 100 nr. ... -2016/25.07.2016, în sumă totală de ... lei.

Prin contestația formulată, X S.R.L. contestă suma totală a accesoriilor stabilite prin actul administrativ atacat, dar pentru suma totală de ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nedepunând vreun document în probațiune și neinvocând vreun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale.

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

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile **pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, unde se specifică :

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]*

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”***, coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

*„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”.*

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 :

*„ART. 276 Soluționarea contestației*

***(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ***

*fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Deși X S.R.L. a contestat suma totală a accesoriilor stabilite prin actul administrativ atacat, respectiv Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /07.03.2017, nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește suma totală de ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249*

*Sarcina probei:*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

*Art. 250*

*Obiectul probei și mijloacele de probă:*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,*

precum și de **art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:*

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei este un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. ... /07.03.2017, în ceea ce privește suma totală de ... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor, petenta nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, astfel că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor sub aspectul cotelor aplicate, numărul de zile pentru care au fost calculate accesoriile, însumării produselor dintre baza de calcul, cota de accesorii aplicată și numărul de zile pentru care au fost calculate, precum și reținerile de mai sus, în baza prevederilor art.269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru accesoriile aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor în sumă totală de ... lei (... lei – dobânzi și ... lei – penalități de întârziere).

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) și b) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

#### **DECIDE :**

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../24.02.20... privind obligațiile fiscale



principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP ... , respectiv Deciziei nr. ... /07.03.20... referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /07.03.20... emise de AJFP ... , pentru suma totală de ... **lei** reprezentând:

- ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.2017;
- ... lei accesorii stabilite prin Decizia nr. ... /07.03.20... referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere reprezentând:
  - ... lei - dobânzi de întârziere aferente TVA;
  - ... lei - penalități de întârziere aferente TVA,
- ... lei reprezentând penalități de nedeclarare, stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /07.03.2017

- **respingerea ca nemotivată** a contestației formulată împotriva Deciziei nr. ... /07.03.20... referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de AJFP ... , pentru suma totală de ... **lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor, astfel:

- ... lei - dobânzi și
- ... lei - penalități de întârziere.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X S.R.L.
- AJFP ... – Inspecție Fiscală,
- AJFP ... – Serviciul Evidență Plătitor

Persoane Juridice

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,