



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluții
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

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

DECIZIA nr. 209 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
.X. S.A. din .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare
A-SLP 742/10.04.2015

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr. .X./08.04.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A-SLP742/10.04.2015, asupra contestației formulate de **.X. S.A**, cu sediul în .X., .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. .X. și având cod unic de înregistrare .X..

Societatea contestă parțial Decizia de impunere nr. F-MC .X./26.02.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.02.2015 și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

.X. S.A, figurează la poziția nr. .X. din din Anexa nr.1 „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015” la Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3661/2014 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.02.2015, respectiv **03.03.2015**, potrivit semnăturii olografe a reprezentantului societății și a ștampilei aplicate pe adresa nr..X. AIF/03.03.2015 a Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili de înaintare a titlului de

creanță contestat, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației la Direcția generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv **02.04.2015** așa cum rezultă din ștampila Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe adresa nr..X./02.04.2015 a .X. SA de înaintare a contestației, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **.X. S.A.**

I. .X. S.A contestă Decizia de impunere nr. F-MC .X./26.02.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.02.2015, pentru următoarele motive:

a) Referitor la adjudecarea bunurilor imobile în contul creanței de la debitorul executat silit SC .X. SRL, contestatara precizează că în perioada octombrie-noiembrie 2013, societatea a adjudecat în contul creanței de la debitorul executat silit SC .X. SRL 11 apartamente și 5 locuri de parcare situate în calea .C., sector .X., .X..

Având în vedere faptul că imobilele mai sus menționate au fost edificate în perioada 2007-2008, acestea reprezentau la momentul transferului, imobile vechi din perspectiva TVA, pentru a căror vânzare se aplică regimul de scutire de TVA.

Întrucât legislația în materia TVA permite taxarea operațiunilor imobiliare prin opțiune, ca urmare a voinței părților, pentru achiziția acestor bunuri imobile, organul de executare silită, respectiv SCPEJ .X., a emis către bancă facturi cu 24% TVA pe numele și în contul debitorului executat silit SC .X. SRL.

Tratamentul de TVA a fost ratificat în data de 02.04.2014 prin depunerea notificărilor de taxare a operațiunilor menționate la DGRFP .X. – AFP Sector .X. de către domnul .X., administratorul SC .X. SRL la momentul încheierii tranzacției în speță.

Prin ordinele de plată nr. .X./17.10.2013 și nr..X./26.11.2013, Banca a virat întreaga sumă de TVA aferentă acestor facturi, în contul de consemnare deschis de SCPEJ .X., ulterior suma de TVA fiind virată la bugetul general consolidat al statului, potrivit prevederilor legislației de TVA, de către organul de executare pe numele și în contul debitorului executat silit.

Potrivit Hotărârii nr..X. din data de 25.02.2014, pronunțată de Tribunalul Municipiului .X., în dosarul nr..X./X./2013, a fost deschisă procedura generală a insolvenței față de SC .X. SRL.

Urmare controlului desfășurat de sediul .X. SA, în data de 14.05.2014, a fost emis un proces verbal, în cuprinsul căruia s-a consemnat lipsa notificărilor la nivelul băncii, deși acestea au fost depuse de către administratorul anterior al societății, în momentul în care acesta nu mai deținea putere administrativă.

Ca urmare, banca a solicitat semnarea notificărilor atât de către organul de executare silită cât și de lichidatorul judiciar care avea putere administrativă odată cu inițierea procedurii de insolvență.

În acest sens, banca a primit notificările de taxare semnate de către organul de executare silită, dar întrucât lichidatorul judiciar nu a dat curs adreselor transmise de bancă, în data de 05.02.2015, a formulat contestație împotriva măsurilor lichidatorului judiciar .X. IPURL, depusă la Tribunalul .X., în dosar nr..X./3/2013, prin care a solicitat instanței să dispună obligarea lichidatorului judiciar .X. IPURL de a întocmi, de a semna și de a transmite către organele fiscale și către bancă notificările privind taxarea livrării de bunuri imobile considerate vechi din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, ulterior achiziției acestor imobile, banca a depus notificări privind taxarea livrării acestor bunuri imobile, exprimându-și decizia de a vinde aceste imobile aplicând regimul de taxare din perspectiva TVA. În prezent, banca a vândut parte din aceste imobile emițând facturi cu TVA.

Societatea consideră că îndeplinește toate condițiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri imobile de la .X. (art.145 și art.146 din Codul fiscal) având în vedere faptul că, pe de o parte, facturile emise de organul de executare silită pe numele și în contul debitorului executat silit SC .X. SRL, conțin toate informațiile obligatorii prevăzute de art.155 alin.(19) din Codul fiscal, iar, pe de altă parte, bunurile achiziționate de bancă au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile, o parte din bunurile imobile fiind deja vândute de către bancă cu TVA.

În plus, pe parcursul inspecției fiscale, banca a prezentat organelor de inspecție fiscală notificările privind taxarea operațiunilor prevăzute de art.141 alin.(2) lit.f) pct.3 și 4 din Codul fiscal depuse în data de 02.12.2014 la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., semnate și ștampilate de executorul judecătoresc .X. pentru SCPEJ .X., parte implicată în tranzacție ce are un rol important din perspectiva obligațiilor de TVA aferente unei operațiuni de executare.

Contestatară precizează că a dat dovadă de bună credință, realizând toate diligențele posibile pentru a obține notificările de taxare prevăzute de art.141 alin.3) din Codul fiscal.

Totodată, precizează că, prin refuzarea dreptului de deducere, organele fiscale încalcă o serie de principii consacrate în jurisprudența CJUE în materie de TVA, (principiul neutralității TVA, principiul proporționalității).

În plus, depunerea notificărilor prevăzute la art.141 alin.(3) din Codul fiscal privind taxarea livrării de bunuri imobile reprezintă o condiție de formă, care nu poate nega tratamentul de TVA aplicat de către părți în cadrul operațiunii imobiliare.

Mai mult, inexistența notificării de taxare a operațiunilor imobiliare nu poate duce la negarea dreptului de deducere a TVA plătită de bancă precum și faptul că, urmare acestor achiziții, .X. SA a vândut parte din bunurile imobile în speță cu TVA, colectând și plătiind TVA aferentă bugetului de stat.

b) Referitor la refacturarea serviciilor de publicitate către .X. SPRL, contestatara menționează că în perioada 2009-2012 a încheiat mai multe contracte de marketing care au avut ca obiect creșterea achiziției și utilizării de carduri tip CARDAVANTAJ MASTERCARD.

În baza acestor contracte, banca se obliga să realizeze anumite campanii de marketing pentru Mastercard. În acest sens, a contractat cu diverși furnizori români în vederea realizării campaniilor de marketing, urmând să refactureze aceste cheltuieli către .X. SPRL.

Având în vedere acțiunile de marketing întreprinse, banca și-a exercitat dreptul de deducere numai în cuantumul sumei refacturate către .X. SPRL.

Astfel, întrucât .X. SPRL a agreeat prin semnarea contractului să suporte cheltuielile efectuate de bancă în legătură cu serviciile de publicitate necesare creșterii achiziției și utilizării de carduri tip „Card Avantaj Mastercard”, .X. SA a emis facturi către .X. SPRL pentru serviciile de marketing aferente promovării cardurilor tip „Card Avantaj Mastercard”, aceste servicii fiind considerate neimpozabile în România.

Astfel, prin refacturarea acestor cheltuieli cu serviciile de marketing, banca a acționat ca un comisionar și în consecință are dreptul la deducerea TVA aferentă acestor achiziții de servicii întrucât parte din această sumă a fost ulterior facturată către .X. SPRL ca operațiune rezultată din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, fiind subiect de TVA prin mecanismul de taxare inversă la nivelul beneficiarului.

Societatea susține că, întrucât banca a facturat parte din aceste servicii către .X. SPRL în baza contractului încheiat între părți, serviciile achiziționate au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, consideră că prin limitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de marketing achiziționate de bancă, organele de

inspecție fiscală au încălcat în mod constant o serie de considerente exprimate în mod constant de CJUE (cauza 435/05, C255/02).

c) Referitor la adjudecarea bunurilor imobile în contul creanței de la debitorul executat silit SC .X. SRL, banca precizează că în data de 21.02.2011, a adjudecat în contul creanței de la debitorul executat silit mai sus menționat un imobil constituit din teren și construcție nefinalizată.

Pentru această tranzacție, organul de executare silită, respectiv .X., executor bancar angajat în cadrul băncii, prin Corpul Executorilor Bancari, a emis pe numele și în contul debitorului executat silit factura nr. .X./21.02.2011, potrivit căreia valoarea bunului imobil adjudecat este de .X. lei iar TVA aferentă este în cuantum de .X. lei.

În data de 07.03.2011, organul de executare silită prin Corpul executorilor bancari a virat suma de .X. lei, reprezentând TVA aferentă executării silită conform facturii nr. .X./21.02.2011, în contul bugetului de stat -Trezoreria Operativa Sector .X..

În urma inspecției fiscale, s-a constatat că valoarea TVA a fost virată în contul bugetului de stat ca sumă de TVA achitată în contul debitorului executat silit, deși ar fi trebuit virată în contul privind disponibilul din sume încasate din valorificarea bunurilor mobile și imobile în cadrul procedurii de executare silită, în favoarea Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice.

Având în vedere precizarea organelor de inspecție fiscală, banca împreună cu organul de executare silită au depus la Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice -Serviciul Evidență Analitică pe plătitori o cerere de îndreptare a erorilor materiale din documentele de plată, înregistrată sub nr. .X./25.02.2015, întrucât îndeplinește condițiile prevăzute de art.114 alin.(4) și (6) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.1.2 a) din O.M.E.F nr.1311/2008 pentru aprobarea Procedurii de îndreptare a erorilor materiale din documentele întocmite de debitori privind obligațiile fiscale.

Prin această cerere, părțile au solicitat transferul sumei de .X. lei achitată în mod eronat în data de 07.03.2011 de organul de executare silită, prin Corpul Executorilor Bancari, în contul bugetului de stat ca datorie de TVA a SC .X. SRL, reprezentând TVA aferentă vânzării la licitație a imobilului proprietatea SC .X. SRL, în contul privind disponibilul din sume încasate din valorificarea bunurilor mobile și imobile în cadrul procedurii de executare silită în favoarea Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice.

Ca răspuns la cerere, Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice - Serviciul de Evidență Analitică pe Plătitori a emis nota nr. .X./03.03.2015 privind corecția erorilor din documentele de plată întocmite de debitori prin care s-au stins obligații fiscale, prin care se atestă faptul că

a fost corectat contul bugetar, respectiv suma de .X. lei achitată inițial în contul bugetului de stat - Trezoreria Operativă Sector .X. a fost transferată în contul bugetar .X. – alte venituri din valorificarea unor bunuri.

Având în vedere cele mai sus precizate precum și prevederile art.114 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, societatea solicită anularea în parte de deciziei de impunere și constatarea nelegalității raportului de inspecție fiscală cu privire la TVA colectată suplimentar în valoare de .X. lei și accesoriile aferente în cuantum de .X. lei.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea solicită anularea în parte a deciziei de impunere și constatarea nelegalității raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește refuzarea dreptului băncii la deducerea TVA în valoare de .X. lei, impunerea în sarcina băncii a TVA colectată în cuantum de .X. lei, impunerea în sarcina băncii a accesoriilor aferente în cuantum de .X. lei și recunoașterea dreptului băncii la deducere pentru TVA în valoare de .X. lei și exonerarea băncii de la plata acesteia.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr .X./26.02.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MC .X./26.02.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au efectuat verificarea taxei pe valoarea adăugată aferente perioadei 01.01.2009-31.12.2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că banca nu a utilizat pro-rată iar operațiunile desfășurate de către bancă în perioada verificată sunt atât operațiuni scutite fără drept de deducere conform art.141 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare cât și operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

A) Referitor la achizițiile de bunuri imobile efectuate de bancă prin preluare în contul creanțelor băncii, prin procedura de executare silită și/sau faliment, s-au constatat următoarele:

Banca a achiziționat, în baza prevederilor pct.73 alin.(4) din normele metodologice date în aplicare art.155 alin.(18) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, bunuri imobile supuse măsurilor de executare silită prin organele de executare silită Societatea Civilă profesională de Executori Judecătorești .X. în contul debitorului executat SC .X. SRL.

Conform facturilor emise de către organul de executare pe numele și în contul debitorului executat SC .X. SRL banca a achiziționat 4 apartamente și 5 locuri de parcare situate în .X., sector .X., .X., 7 apartamente situate în .X., sector .X., .X. Cele două facturi din anul 2013 sunt în sumă totală de .X. lei, din care TVA deductibilă în sumă de .X. lei.

Conform rapoartelor de evaluare și a actelor de întabulare, imobilele achiziționate de către .X. SA prin organele de executare silită -Societatea Civilă Profesională de Executori .X. în contul debitorului executat SC .X. SRL au fost întabulate în perioada 2007-2008.

Totodată, s-a constatat că operațiunile de achiziție de bunuri imobile mai sus menționate sunt operațiuni scutite de TVA conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care persoana impozabilă poate opta pentru taxarea acestora, conform prevederilor art.141 alin.(3) din același act normativ .

Pentru justificarea deducerii TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile privind livrarea construcțiilor care nu pot fi considerate noi, .X. SA a prezentat echipei de inspecție fiscală notificări privind taxarea acestor operațiuni.

Notificările au fost depuse la DGRFP .X. -Administrația Sectorului .X. în data de 02.04.2014 și au fost semnate de domnul .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că domnul .X. a deținut calitatea de administrator al SC .X. SRL până la data emiterii Hotărârii nr. .X./25.02.2014 pronunțată de Tribunalul Municipiului .X. în dosarul nr..X./3/2013 prin care a fost deschisă procedura generală a insolvenței, prevăzută de Legea nr.85/2006 față de SC .X. SRL, dată de la care a fost ridicat debitoarei dreptul de administrare.

Totodată, s-a constatat că prin Hotărârea nr. .X./25.02.2014 pronunțată de Tribunalul Municipiului .X. a fost numit administrator judiciar .X. IPURL iar prin Hotărârea nr..X./10.06.2014 pronunțată de Tribunalul Municipiului .X. în același dosar, s-a dispus dizolvarea societății debitoare și s-a numit lichidator judiciar .X. IPURL.

În timpul inspecției fiscale, .X. SA a mai prezentat echipei de inspecție fiscală notificări din data de 02.12.2014 privind taxarea operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) pct.3 și pct.4 din Codul fiscal, depuse la DGRFP .X., semnate și ștampilate de către executorul judecătoresc .X. pentru SCPEJ .X..

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare notificările prezentate de către Credit Europe Bank (România) SA întrucât acestea nu sunt semnate și ștampilate de către reprezentantul legal al SC .X. SRL, respectiv .X. IPURL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au mai constatat:

- prin procesul verbal nr. .X./14.05.2014 încheiat de organele de inspecție fiscală antifraudă la .X.SA care a avut ca obiectiv verificarea modului de înregistrare în evidența financiar-contabilă a achiziției de natura investițiilor imobiliare (terenuri, construcții și spații de parcare) efectuate de către .X.SA de la SC .X. SRL (CUI .X.), operațiuni care s-au derulat ca urmare a măsurilor de executare silită a bunurilor aparținând

SC .X. SRL în perioada octombrie 2013-ianuarie 2014 s-a constatat că banca nu are drept de deducere pentru suma de .X. lei.

-măsurile dispuse în timpul controlului au fost de corectare a declarării eronate a achizițiilor de bunuri și servicii taxabile cu cota de 24% raportate în lunile octombrie 2013, noiembrie 2013 și ianuarie 2014 prin includerea la rândul de regularizări a taxei dedusă din decontul de taxă pe valoarea adăugată a sumei de .X. lei.

-banca a dus la îndeplinire măsurile dispuse de organele de control din cadrul ANAF -Direcția Generală Antifraudă Fiscală prin includerea la rândul regularizări a taxei dedusă din decontul de taxă pe valoarea adăugată a sumei de .X. lei cu semnul minus.

-ulterior, prin decontul de taxă pe valoarea adăugată (D300) al lunii august 2014, banca consideră că a respectat cerința organelor de control din cadrul ANAF -Direcția Generală Antifraudă Fiscală.

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au efectuat verificări încrucișate la SC .X. SRL și SCPEJ .X. în urma cărora s-au încheiat procesele verbale înregistrate la DGAMC sub nr..X./19.01.2015 și .X./29.01.2015.

Procesul verbal nr..X./19.01.2015 a avut ca obiectiv verificarea modului de virare către bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată aferentă imobilelor (terenuri, construcții, și spații de parcare) proprietatea SC .X. SRL, executate silit și achiziționate de către Credit Europe Bank, prin intermediul SCPEJ .X., respectiv modul de întocmire a ordinelor de plată referitoare la aceste viramente.

Din analiza modului de completare a ordinelor de plată s-a constatat că executorul judecătoresc a completat incorect codul fiscal al beneficiarului, respectiv .X., CUI al SC .X. SRL, corect fiind codul .X..

Procesul verbal nr..X./29.01.2015 încheiat la SC .X. SRL a avut ca obiectiv verificarea modului de înregistrare și declarare a TVA aferentă imobilelor (terenuri, construcții și spații de parcare) proprietatea SC .X. SRL, executate silit și achiziționate de către .X. SA prin intermediul SCPEJ .X. în perioada 01.10.2013-31.01.2014.

În perioada verificată s-a constatat că TVA colectată aferentă vânzării de imobile executate silit către .X. SA nu a fost evidențiată în fapt în contabilitate și nu a fost declarată în deconturile de taxă pe valoarea adăugată (D300) ale lunilor octombrie 2013, noiembrie 2013 și ianuarie 2014.

Având în vedere cele mai sus precizate, pct.40 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar, pentru perioada 01.01.2009-31.12.2013, TVA de plată în sumă de .X. lei și au calculat dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

2) Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de publicitate:

În perioada 2009-2012, banca a încheiat cu .X. SPRL Belgia mai multe contracte de marketing care au avut ca obiect creșterea achiziției și utilizării de carduri tip CARDAVANTAJ MASTERCARD.

Pentru îndeplinirea angajamentelor din contract, banca a încheiat contracte cu diverși terți furnizori de servicii publicitare.

Din analiza documentelor prezentate de bancă, organele de inspecție fiscală au constatat că majoritatea contractelor au fost încheiate pentru promovarea și publicitatea generală a băncii și a activității acesteia, respectiv efectuarea de planuri/strategii de marketing, creație publicitară, intermediere promovare materiale publicitare, achiziții spații media, producție audio/video materiale publicitare etc. iar numai în contractele încheiate cu SC .X. SRL (respectiv pentru realizare website www.cardavantaj.ro și cu SC ORIZONT SOLUTIONS SRL (realizare și distribuție autocolante CARDAVANTAJ pe autoturisme) există și clauze care fac referire la publicitate și promovare pentru CARD AVANTAJ.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se pot individualiza efectiv serviciile efectuate pentru promovarea/publicitatea pentru cardurile CARDAVANTAJ MASTERCARD și, de asemenea, nu se pot individualiza nici sumele aferente pentru această destinație iar deducerea de TVA în cuantum egal cu cel al valorii serviciului contractat cu MASTERCARD nu este corectă deoarece valoarea serviciilor de publicitate achiziționate include publicitate și pentru alte activități desfășurate de contribuabil.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile art.147 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și întrucât banca nu a calculat pro-rata pe perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA de plată în sumă de .X. lei și au calculat dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

c) TVA aferentă executării silită efectuate de către bancă prin executorul său bancar și nevirată corect la bugetul statului conform pct.73 alin.(4) din normele metodologice date în aplicarea art.155 alin.(18) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Banca a achiziționat de la SC .X. SRL prin procedura de executare silită imobile (teren și construcție neterminată) în sumă totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, în baza prevederilor pct.73 alin.(4) din normele metodologice date în aplicarea art.155 alin.(18) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Executarea silită a bunurilor imobile ale SC .X. SRL s-a efectuat prin executor bancar -.X., membru al Corpului Executorilor Bancari ai .X. SA, în calitate de salariat al băncii.

Din analiza modului de completare a ordinului de plată, organele de inspecție fiscală au constatat că din contul băncii deschis pentru titular Corpul Executorilor Bancari ai CEB subcont- Executor .X. a fost virată prin ordin de plata nr..X./07.03.2011 suma de .X. lei în contul .X. cu explicația „TVA aferentă executării silite nr..X./21.02.2011”.

Datorită completării eronate a codului fiscal al beneficiarului sumei, respectiv .X. CUI-ul SC .X. SRL, suma virată de către bancă nu a ajuns în contul de executări silite deschis la trezoreria statului pentru astfel de operațiuni ci prin utilizarea CUI-ului debitorului executat silit -SC .X. SRL, aceasta se regăsește în fișa de evidența sintetică pe plătitor a debitorului executat silit, respectiv SC .X. SRL și poate diminua alte obligații ale acestuia față de bugetul de stat.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că în fapt .X. SA nu a virat suma de .X. lei către bugetul de stat în termen de 5 zile lucrătoare de la data de la care adjudecarea a devenit executorie conform pct.75 alin.(2) din normele metodologice date în aplicarea art.155 alin.(8) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA aferentă executării silite de imobile (teren și construcție neterminată) în cuantum de .X. lei și au calculat dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Având în vedere și alte constatări necontestate de bancă prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./26.02.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.02.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA în cuantum de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei din care .X. SA contestă TVA în cuantum de **.X. lei**, dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în cuantum de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

1) Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă de .X. lei

aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă solutionarii este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.

În fapt, banca și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile de executare silită nr..X./15.10.2013 și nr..X./26.11.2013 emise de de Societatea Civilă Profesională de Executori Judecătorești .X. în contul debitorului executat silit SC .X. SRL, reprezentând achiziții de bunuri imobile (4 apartamente și 5 locuri de parcare situate în .X., sector .X., .X. și 7 apartamente situate în .X., sector .X., .X., nr. .X.), în baza notificărilor înregistrate la Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice în data de 02.04.2014, semnate de către .X. în calitate de administrator al SC .X. SRL și în baza notificărilor înregistrate la Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice în data de 02.12.2014, semnate și ștampilate de către executorul judecătoresc .X. pentru SCPEJ .X..

Având în vedere că notificările prezentate de bancă nu sunt semnate și ștampilate de către reprezentantul legal al SC .X. SRL, respectiv .X. IPURL, organele de inspecție fiscală nu au acordat băncii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile de executare silită nr..X./15.10.2013 și nr..X./26.11.2013 emise de de Societatea Civilă Profesională de Executori Judecătorești .X. în contul debitorului executat silit SC .X. SRL.

Se reține faptul că banca a formulat contestație împotriva măsurilor lichidatorului judiciar .X. IPURL, ce a fost depusă la Tribunalul .X., în dosar nr..X./3/2013, prin care a solicitat instanței să dispună obligarea lichidatorului judiciar .X. IPURL de a întocmi, de a semna și de a transmite către organele fiscale și către bancă notificările prevăzute la art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, privind taxarea livrării de bunuri imobile .

Potrivit extrasului de pe portalul Tribunalului .X. din data de 25.06.2015, anexat la dosarul contestației, se rețin următoarele:

- data înregistrării dosarului nr..X./3/2013/a2 la Tribunalul .X.:05.02.2015;
- materie: faliment,
- obiectul dosarului: contestație împotriva măsurilor lichidatorului judiciar;
- stadiu procesual: fond;
- părțile în dosar: .X. SA (contestator); SC .X. SRL (debitor); .X. IPURL (lichidator);

Prin Hotărârea nr..X./26.05.2015 pronunțată în dosar nr..X./3/2013/a2, Tribunalul .X. – Secția a VII-a Civilă, a hotărât: ” *Admite excepția inadmisibilității contestației. Respinge ca inadmisibilă cererea contestatorului .X. SA formulată în contradictoriu cu practicianul în insolvență .X. IPURL, în calitate de lichidator judiciar al debitoarei SC .X. SRL, privind obligarea lichidatorului de a întocmi, de a semna și de transmite către organele fiscale și către CEB notificările prevăzute la art.141 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal privind taxarea livrării de bunuri imobile. Respinge ca neîntemeiate celelalte excepții. Cu drept de apel în termen de 7 zile de la comunicare.*”

Potrivit extrasului de pe portalul Tribunalului .X. din data de 25.06.2015, anexat la dosarul contestației, se reține că împotriva Hotărârii nr..X./26.05.2015 pronunțată în dosar nr..X./3/2013/a2 de Tribunalul .X., .X. SA a formulat apel, la data de 23.06.2015.

În drept, se reține că potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, “*livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri (...)*” este scutită de taxa pe valoarea adăugată iar potrivit art.141 alin.(3) al aceluiași act normativ “*orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.*”

Așa cum s-a reținut detaliat la situația de fapt, notificările au fost semnate de către .X. în calitate de administrator al SC .X. SRL și de către executorul judecătoresc .X. pentru SCPEJ .X. și nu au fost semnate și ștampilate de către reprezentantul legal al SC .X. SRL, respectiv .X. IPURL, având în vedere că societății i se ridicase dreptul de administrare.

Se reține că potrivit prevederilor legale în vigoare, în conformitate cu pct.39 alin.(3) din Normele metodologice date în aplicarea art.141 alin.(3) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

“(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se notifică organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 3 la prezentele norme metodologice și se exercită pentru bunurile imobile menționate în notificare. Opțiunea se poate exercita și numai pentru o parte a acestor bunuri. Depunerea cu întârziere a notificării nu va conduce la anularea opțiunii de taxare exercitate de vânzător și nici la anularea dreptului de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 - 147[^]1 din Codul fiscal. Notificarea trebuie transmisă în copie și cumpărătorului. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător.”

Având în vedere că prin acțiunea formulată, .X. SA a solicitat instanței judecătorești să dispună obligarea lichidatorului judiciar .X. IPURL de a întocmi, de a semna și de a transmite către organele fiscale și către bancă notificările prevăzute la art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, privind taxarea livrării de bunuri imobile, precum și faptul că depunerea cu întârziere a notificărilor nu conduce la anularea opțiunii de taxare, în speță devind incidente prevederile art.214 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când: [...]

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.”

Din interpretarea textelor de lege menționate mai sus rezultă că procedura de soluționare a contestației pe cale administrativă se poate suspenda în condițiile în care soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de obiectul unei alte judecăți.

Având în vedere cele reținute și detaliate la situația de fapt, precum și temeiurile de drept invocate în prezenta decizie, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța în cauza supusă soluționării pe cale administrativă de atac înainte de a se finaliza acțiunea în instanță formulată .X. SA referitoare la obligarea lichidatorului judiciar .X. IPURL de a întocmi, de a semna și de a transmite către organele fiscale și către bancă notificările prevăzute la art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, privind taxarea livrării de bunuri imobile, (4 apartamente și 5 locuri de parcare situate în .X., sector .X., .X. și 7 apartamente situate în .X., sector .X., .X.), întrucât obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./26.02.2015, respectiv taxă pe valoarea adăugată în sumă .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, au avut la bază faptul că notificările prezentate de bancă nu sunt semnate și ștampilate de către reprezentantul legal al SC .X. SRL, respectiv .X. IPURL.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat soluția ce urmează a fi pronunțată de instanța de judecată competentă, în condițiile în care instanța de judecată urmează a se pronunța cu privire la

faptul că lichidatorul judiciar .X. IPURL are obligația de a întocmi, de a semna și de a transmite către organele fiscale și către bancă notificările prevăzute la art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, privind taxarea livrării de bunuri imobile , fapt ce ar putea conduce la o contrarietate între sentința civilă și cea administrativă, care ar putea determina afectarea ordinii publice, cu toate consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale menționate mai sus, se retine că până la pronunțarea unei soluții definitive de către instanța judecătorească, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./26.02.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.02.2015, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care .X. SA sau organele de inspecție fiscală, vor prezenta dovada finalizării, prin epuizarea tuturor căilor de atac prevăzute de lege, a acțiunii formulate de .X. SA având drept obiect obligarea lichidatorului judiciar .X. IPURL de a întocmi, de a semna și de a transmite către organele fiscale și către .X. SA notificările privind taxarea operațiunilor, în condițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2) Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina băncii taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, pe considerentul că executorul judecătoresc nu a virat la bugetul statului, în termenul de 5 zile prevăzute legal, taxa încasată de la adjudecatarul .X. SA pentru achiziția unui bun imobil de la debitorul executat silit SC .X. SRL, în condițiile în care ulterior inspecției fiscale, urmare cererii depuse de contestatar, organul fiscal a efectuat îndreptarea erorilor

din documentele de plată întocmite de acesta iar taxa figurează ca fiind virată la bugetul de stat la data 07.03.2011 .

În fapt, prin Actul de adjudecare încheiat de executorul bancar în data de 21.02.2011, în dosarul de executare nr..X./2010, .X. SA a adjudecat în contul creanței de la debitorul executat silit, SC .X. SRL un imobil constituit din teren și construcție nefinalizată în sumă totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei.

Executarea silită a bunurilor imobile ale SC .X. SRL s-a efectuat prin executor bancar .X., membru al Corpului Executorilor Bancari ai .X. SA, în calitate de salariat al băncii.

Pentru această tranzacție, .X. SA -CORPUL EXECUTORILOR BANCARI a emis pe numele și în contul debitorului executat silit, SC .X. SRL factura nr..X./21.02.2011.

Prin ordinul de plată nr..X./07.03.2011, organul de executare silită, prin Corpul Executorilor Bancari a virat din contul băncii deschis pentru titular Corpul executorilor bancari ai CEB subcont- Executor „.X.” suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă executării silite conform facturii nr..X./21.02.2011 în contul .X. cu explicația „TVA aferentă executării silite nr..X./21.02.2011”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că datorită completării eronate a codului fiscal al beneficiarului, suma de .X. lei nu a ajuns în contul de executări silite deschis la trezoreria statului pentru astfel de operațiuni, ci se regăsește în fișa sintetică pe plătitor a debitorului executat silit SC .X. SRL.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei nu a fost virată către bugetul de stat în termen de 5 zile lucrătoare de la data de la care adjudecarea a devenit executorie conform pct.75 alin.(2) din normele metodologice date în aplicarea art.155 alin.(8) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin cererea înregistrată la Administrația sector .X. a Finanțelor Publice sub nr..X./25.02.2015, executorul bancar .X. și .X. SA au solicitat organelor fiscale, în temeiul art.114 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, îndreptarea erorilor materiale din ordinul de plată nr..X./07.03.2011, respectiv transferul sumei de .X. lei achitată în mod eronat în data de 07.03.2011 de organul de executare silită, prin Corpul Executorilor Bancari, din contul bugetului de stat ca datorie de TVA a SC .X. SRL în contul privind alte venituri din valorificarea unor bunuri în favoarea Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice.

Urmarea cererii depuse de executorul bancar .X. și .X. SA, prin Nota nr..X./03.03.2015 privind corecția erorilor din documentele de plată întocmite de debitori prin care s-au stins obligații fiscale, suma de .X. lei achitată inițial în contul bugetului de stat -Trezoreria Operativă Sector .X., .X. „TVA încasată pentru operațiuni interne” (.X.) a fost transferată în contul bugetar .X. „Alte venituri din valorificarea bunurilor”, (RO.X.), plata considerându-se valabilă de la momentul efectuării acesteia, în suma și din contul debitorului înscrise în documentul de plată, ca urmare a debitării contului acestuia și a creditării unui cont bugetar, respectiv de la data de **07.03.2011** .

În drept, potrivit pct.75 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.155 alin.8 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

“75. (2) Dacă organul de executare silită încasează contravaloarea bunurilor inclusiv taxa de la cumpărător sau de la adjudecatar, are obligația să vireze la bugetul de stat taxa încasată de la cumpărător sau adjudecatar în termen de 5 zile lucrătoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie. Pe baza documentului de plată a taxei pe valoarea adăugată transmis de organele de executare silită, debitorul executat silit evidențiază suma achitată, cu semnul minus, în decontul de taxă pe valoarea adăugată la rândul de regularizări taxa colectată din decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, dacă organul de executare silită încasează contravaloarea bunurilor inclusiv taxa de la cumpărător sau de la adjudecatar, are obligația să vireze la bugetul de stat taxa încasată de la cumpărător sau adjudecatar în termen de 5 zile lucrătoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie.

Art.114 alin.(4) și alin.(6) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor stipulează:

“(1) Plățile către organele fiscale se efectuează prin intermediul băncilor, trezoreriilor și al altor instituții autorizate să deruleze operațiuni de plată.

(4) Pentru creanțele fiscale administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile subordonate, organul fiscal, la cererea debitorului, va efectua îndreptarea erorilor din documentele de plată întocmite de acesta și va considera valabilă plata de la momentul efectuării acesteia, în suma și din contul debitorului înscrise în documentul de plată, cu condiția debitării contului acestuia și a creditării unui cont bugetar.

(6) Cererea poate fi depusă în termen de un an de la data plății, sub sancțiunea decăderii.”

Potrivit Legii nr.126 din 20 iunie 2011 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“1. La articolul 1, înaintea punctului 1 se introduc nouă noi puncte, cu următorul cuprins:

La articolul 114, alineatul (6) se modifică și va avea următorul cuprins:

<<(6) Cererea poate fi depusă în termen de 5 ani, sub sancțiunea decăderii. Termenul începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a efectuat plata.>>”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că în situația în care în care apar erori în documentele de plată, debitorul are posibilitatea să solicite organului fiscal, printr-o cerere, în termen de 5 ani, sub sancțiunea decăderii, îndreptarea erorilor din documentele de plată întocmite de acesta.

Totodată, se reține că organul fiscal, la cererea debitorului, va efectua îndreptarea erorilor din documentele de plată întocmite de acesta și va considera valabilă plata de la momentul efectuării acesteia, în suma și din contul debitorului înscrise în documentul de plată, cu condiția debitării contului acestuia și a creditării unui cont bugetar.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că, prin ordinul de plată nr..X./07.03.2011, organul de executare silită, prin Corpul Executorilor Bancari a virat din contul băncii deschis pentru titular Corpul executorilor bancari ai CEB subcont- Executor „.X.” suma de .X. lei reprezentând „TVA aferentă executării silite conform facturii nr..X./21.02.2011” în contul .X. aferent contului bugetar .X. „TVA încasată pentru operațiuni interne” .

Totodată, se reține că, datorită completării eronate a codului fiscal al beneficiarului, respectiv .X. CUI -SC .X. SRL, suma de .X. lei reprezentând „TVA aferentă executării silite conform facturii nr..X./21.02.2011” nu a fost virată în contul de executări silite deschis la trezoreria statului pentru astfel de operațiuni, ci se regăsește în fișa sintetică pe plătitor a debitorului executat silit SC .X. SRL.

De asemenea, se reține că urmare cererii formulate de executorul bancar .X. și .X. SA, prin Nota nr..X./03.03.2015 privind corecția erorilor din documentele de plată întocmite de debitori prin care s-au stins obligații fiscale, organele fiscale din cadrul Administrației Sector .X. a

Finanțelor .X. au transferat suma de .X. lei achitată inițial în contul bugetului de stat -Trezoreria Operativă Sector .X., .X. „TVA încasată pentru operațiuni interne” (.X.) în contul bugetar .X. „Alte venituri din valorificarea bunurilor”, (RO.X.), plata considerându-se valabilă de la momentul efectuării acesteia, în suma și din contul debitorului înscrise în documentul de plată, ca urmare a debitării contului acestuia și a creditării unui cont bugetar, respectiv de la data de **07.03.2011** .

Având în vedere cele mai sus precizate, precum și prevederile art.114 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că taxa încasată de la adjudecatorul .X. SA a fost virată de executorul bancar la bugetul de stat la data de **07.03.2011**.

Prin urmare, întrucât executorul bancar a virat taxa încasată de la adjudecator în afara termenului prevăzut legal de 5 zile lucrătoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie, .X. SA datorează doar accesorii calculate de la data de 28.02.2011, data la care a expirat termenul de 5 zile prevăzut legal și până la data de 07.03.2011, dată de la care taxa se consideră a fi virată la bugetul de stat, potrivit Notei nr..X./03.03.2015 privind corecția erorilor din documentele de plată întocmite de debitori prin care s-au stins obligații fiscale întocmită de organele fiscale din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice.

Având în vedere cele reținute în prezenta decizie, documentele anexate la dosarul cauzei, și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va admite în parte contestația formulată de .X. SA și se va anula parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./26.02.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.02.2015, în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei reprezentând dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, calculate după data de 07.03.2011, data virării la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată mai sus menționată.

Totodată, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice dobânzi aferente TVA în cuantum de **.X. lei**, calculate de la data de 28.02.2011, data la care a expirat termenul de 5 zile prevăzut legal pentru virarea de către organul de executare silită a taxei încasată de la adjudecator și până la data de 07.03.2011, dată de la care taxa se consideră a fi virată la bugetul de stat și având în vedere faptul că societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, în temeiul

art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.02.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.02.2015 în ceea ce privește dobânzi în cuantum de .X. lei aferente TVA în cuantum de .X. lei.

3. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând reprezentând TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii de publicitate, dobânzi în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă banca beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de publicitate prestate de furnizori interni, refacturate ulterior către .X. SPRL Belgia în baza contractelor de marketing având ca obiect creșterea achiziției și utilizării de carduri tip CARDAVANTAJ MASTERCARD, în condițiile în care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere iar banca nu a calculat pro-rată.

În fapt, în perioada 2009-2012, banca a încheiat cu .X. SPRL Belgia mai multe contracte de marketing care au avut ca obiect creșterea achiziției și utilizării de carduri tip CARDAVANTAJ MASTERCARD.

Pentru îndeplinirea angajamentelor din contract, banca a încheiat contracte cu diverși terți furnizori de servicii publicitare.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat:

-majoritatea contractelor au fost încheiate pentru promovarea și publicitatea generală a băncii și a activității acesteia.

- nu se pot individualiza efectiv serviciile efectuate pentru promovarea/publicitatea pentru cardurile CARDAVANTAJ MASTERCARD și, de asemenea, nu se pot individualiza nici sumele aferente pentru această destinație.

- deducerea taxei în cuantum egal cu cel al valorii serviciului contractat cu .X. SPRL Belgia nu este corectă deoarece valoarea serviciilor de publicitate achiziționate include publicitate și pentru alte activități desfășurate de contribuabil.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile desfășurate de către bancă în perioada supusă verificării, 01.01.2009- 31.12.2013, sunt atât operațiuni scutite fără drept de deducere conform art.141 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cât și operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, cota standard de 19%, respectiv 24%, conform art.140 pct.1 din același act normativ, precum și faptul că banca nu a determinat pro-rata.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile art.147 alin.(5) din Legea nr.571/2003 Codul fiscal, și întrucât banca nu a calculat pro – rata pe perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA de plată în sumă de .X. lei.

În drept, art.147 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. (...)

(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol. (...).

(3) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.

(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.

(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.”

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt iar dreptul de deducere a

taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționat.

Astfel, achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral, achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce iar în cazul achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.

Totodată, potrivit prevederilor pct.47 alin.(1) și alin.(4) din Normele metodologice date în aplicarea art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„47. (1) În aplicarea art. 147 alin. (3) și alin. (4) din Codul fiscal, dacă bunurile sau serviciile achiziționate pot fi alocate parțial activității care nu dă drept de deducere și parțial activității care dă drept de deducere, nu se aplică prevederile art. 147 alin. (5) din Codul fiscal, respectiv deducerea taxei pe bază de pro rata.

Exemplu: o societate care cumpără o clădire, cunoaște din momentul achiziționării acesteia partea din clădire care va fi alocată pentru închiriere în regim de scutire și partea de clădire care va fi alocată pentru închiriere în regim de taxare, va deduce taxa corespunzătoare părții din clădire care urmează a fi utilizată pentru închiriere în regim de taxare și nu va deduce taxa aferentă părții din clădire, care va fi utilizată pentru închiriere în regim de scutire.

(4) Persoanele impozabile cu regim mixt pot opta să nu aplice prevederile art. 147 în ce privește posibilitatea exercitării dreptului de deducere, situație în care taxa aferentă achizițiilor de bunuri destinate operațiunilor cu sau fără drept de deducere nu va fi dedusă.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală F-MC .X./26.02.2015, se reține faptul că

operațiunile desfășurate de către bancă în perioada supusă verificării, 01.01.2009- 31.12.2013, sunt atât operațiuni scutite fără drept de deducere conform art.141 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cât și operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel că, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată .X. SA este persoană impozabilă cu regim mixt pentru care dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate se determină conform art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționat.

Se reține faptul că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea serviciilor de publicitate achiziționate de bancă include publicitate și pentru alte activități desfășurate de contribuabil precum și faptul că nu se pot individualiza efectiv serviciile efectuate pentru promovarea/publicitatea pentru cardurile CARDAVANTAJ MASTERCARD și, de asemenea, nu se pot individualiza nici sumele aferente pentru această destinație.

Având în vedere prevederile art.147 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în situația în care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere acestea se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.

Or, organul de soluționare a cauzei reține faptul că în perioada supusă verificării, 01.01.2009- 31.12.2013, banca nu a determinat pro-rata.

De asemenea, se reține faptul că nici la momentul soluționării contestației banca nu face dovada în ce măsură serviciile achiziționate au fost alocate parțial activității care nu dă drept de deducere și parțial activității care dă drept de deducere.

Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că banca în calitate de beneficiar a încheiat cu diverși prestatori contracte de publicitate.

Astfel, din analiza contractului de publicitate nr..X./20.01.2009, încheiat între SC .X. SRL, în calitate de agenție, și .X. SA în calitate de client, menționat în prezenta decizie cu titlu exemplificativ, se reține că acesta are stipulat la pct.4.1 că *„Obiectul prezentului Contract constă în îndeplinirea și livrarea, pentru produsele Clientului, a Serviciilor Publicitare de către Agenție în favoarea clientului în Teritoriu” iar la pct. 4.2. că “Tipurile de servicii publicitare pe care Agenția le va furniza Clientului sunt menționate în Anexa 1 („Servicii”).*”

Totodată, potrivit anexei nr.1 din 20.01.2009 la contractul de publicitate, se reține că serviciile ce urmau a fi oferite de agenție (*sugestii pentru planificare media, strategii și campanii bazate pe planul de marketing al clientului, Crearea de ATL/BTL, inclusiv implementarea acțiunilor ATL/BTL, Monitorizarea activităților de PR ale clienților; suport pentru achiziția materialelor imprimate și promoționale; Achiziții media (orice tip de media); evaluare și analizare a studiilor media; monitorizarea articolelor media (conform instrumentelor de monitorizare de piață); estimarea costurilor referitoare la media; alte servicii referitoare la publicitate și promovarea imaginii pentru beneficiul clientului*) nu fac referire la servicii de publicitate privind cardurile tip CARDAVANTAJ MASTERCARD.

De asemenea, din analiza contractului de parteneriat nr..X./12.05.2010 încheiat între SC .X. SRL, în calitate de partener și .X. SA în calitate de beneficiar, menționat în prezenta decizie cu titlu exemplificativ, se reține că acesta are prevăzut la art.1 că „*obiectul prezentului contract îl reprezintă prestarea de servicii de publicitate în favoarea beneficiarului, suportul publicitar, precum și perioada campaniei fiind menționate în Anexa 1 la Contract*” iar potrivit Anexei nr.1 la contractul de parteneriat nr..X./12.05.2010, “*obiectul campaniei*” constă în :”*prestarea de servicii de publicitate prin amplasarea unui material publicitar autocolant pus la dispoziție de beneficiar pe suprafața a 130 (...) casete de tip B, respectiv închirierea spațiului publicitar reprezentat prin cele două laterale ale casetelor de tip B, fiecare de câte 82x24 cm, a 130 (...) de autoturisme taxi aflate în proprietatea societății MERIDIAN TAXI, societatea de la care partenerul declara că a închiriat aceste spații, pe toată perioada de valabilitate a Contractului*”, respectiv colantarea plăcuțelor cu vizualul primit de la client cu referire de carduri CARDAVANTAJ, montarea casetelor pe mașinile de taxi, recolantarea plăcuțelor deteriorate din cauza vremii sau a agenților externi etc., banca nedepunând în susținerea cauzei documente din care să rezulte că serviciile respective s-au materializat.

În ceea ce privește argumentul băncii potrivit căruia, este evident faptul că serviciile de marketing achiziționate de bancă au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile iar prin limitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de marketing achiziționate de .X. SA, organele de inspecție fiscală au încălcat o serie de considerente exprimate în mod constant de Curtea Europeană de Justiție, întrucât în cazul specific al băncii este evident că între serviciile prestate de furnizori și serviciile de marketing este o legătură directă, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât .X. SA este o persoană impozabilă cu regim mixt, care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept

de deducere, fapt pentru care aceasta trebuia să-și exercite dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Or, așa cum s-a demonstrat mai sus, banca nu a făcut dovada respectării acestor prevederi legale.

Având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu depune documente din care să rezulte că serviciile de publicitate se referă la cardurile tip CARDAVANTAJ MASTERCARD, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și au calculat dobânzi în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, atât timp cât banca nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F- MC .X./26.02.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F -MC .X./26.02.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.214 alin.(1) lit.b), art.216 alin.(1), alin.(2) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1. lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014, se

DECIDE

1.Suspendarea soluționării cauzei referitoare la suma totală de .X. lei reprezentând:

-taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,
-dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

2. Admiterea în parte a contestației formulate de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.02.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.02.2015 pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, și anularea în parte a actului administrativ fiscal atacat pentru această sumă.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./26.02.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./26.02.2015 pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pct.1) și pct.3) din prezenta decizie pot fi atacate la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,
.X.