

DECIZIA nr. 9429/ 2016
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. X S.R.L. din mun. Brașov, jud. Brașov,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. x/2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov–Inspecție Fiscală, prin adresa nr. x/2015 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. x/2015, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, având C.U.I. x și domiciliul fiscal în municipiul Brașov, județul Brașov, reprezentată legal prin administratorul Y.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov–Inspecție Fiscală sub nr. x/2015, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2015* emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015 și are ca obiect TVA stabilită suplimentar în sumă de **X lei** și accesoriile aferente în sumă totală de **X lei**, din care X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități.

Având în vedere prevederile art. 352, alin 1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: "Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare", contestația va fi soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatorului la acțiune.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015 , respectiv data de 08.07.2015, potrivit adresei de comunicare anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov, respectiv data de 06.08.2015, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe contestația în original.

Contestația prezintă în original amprenta ștampilei S.C. X S.R.L. și semnătura administratorului.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din municipiul Brașov, jud. Brașov, prin administratorul Y.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din Brașov solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-X/2015 act emis de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov–Inspecție Fiscală, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

1) Petenta susține că Raportul de Inspecție Fiscală nr. X/2015 și Decizia de Impunere nr. X/2015 sunt nelegale întrucât la baza măsurilor dispuse prin aceste acte administrative fiscale au stat constatări incomplete cu privire la situația de fapt și/sau au fost omise sau calificate greșit aspecte relevante cu privire la situația de fapt fiscală.

Conform actului constitutiv, obiectul principal de activitate al societății este „Dezvoltare (promovare) imobiliară- CAEN 4110” iar societatea are ca obiect secundar de activitate “Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate- CAEN 6820”. Petenta afirmă că achiziția imobilului situat în mun. Brașov, str. X nr. x a fost efectuată în scopul desfășurării activităților menționate mai sus, susținând că prin întocmirea actul constitutiv însuși și-a manifestat în mod public intenția de a efectua activități constând în „dezvoltarea proiectelor de construcții, pentru clădiri rezidențiale și nerezidențiale, în vederea vânzării ulterioare”, astfel că nu poate exista niciun dubiu cu privire la intenția sa de a utiliza **finalmente** imobilul în scopul realizării de operațiuni taxabile în sensul legii.

Contribuabilul afirmă că a continuat lucrările de amenajare a imobilului în scopul revânzării și utilizării sale temporare ca sediu social, în acest sens fiind achiziționate bunurile de capital și serviciile pentru care organele de control au respins dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în ciuda celor reținute în Raportul de inspecție fiscală:

a) Contestatoarea consideră relevante pentru determinarea deductibilității cheltuielilor aferente amenajării imobilului următoarele aspecte:

- începând cu data de 01.10.2014 în incinta imobilului a fost stabilit sediul social al S.C. X S.R.L. iar până la data de 01.04.2015, când s-a înființat punctul de lucru din str. Y nr. y, imobilul din str. X nr. x a avut și funcția de arhivă a societății. Având în vedere aceste aspecte, petenta susține că imobilul a fost deja utilizat în scopul efectuării tuturor operațiunilor taxabile ale sale, care au generat în anul 2014 un profit net de X lei.

- în perioada 2012-2015, a efectuat operațiuni taxabile și a obținut venituri impozabile, chiar dacă aceste venituri au fost obținute preponderent din activități de comerț, astfel încât intenția contestatoarei de a desfășura activități comerciale reale nu poate fi tăgăduită;

- începând cu anul 2013, anul în care a fost achiziționat un teren situat în strada Z, jud. Brașov, contestatoarea a început un nou proiect de dezvoltare imobiliară, situație de fapt care confirmă încă o dată intenția contestatoarei de a realiza operațiuni taxabile aferente obiectului principal de activitate CAEN 4110 - Dezvoltare (promovare) imobiliară.

b) Cu privire la modul de reținere a situației de fapt fiscale, petenta susține că faptul că imobilul din str. X are, conform înregistrărilor din cartea funciară, destinația de „locuință” sau faptul că dotările existente în incinta acestuia sunt în parte specifice unei locuințe de familie nu reprezintă dovezi că achizițiile efectuate pentru amenajarea imobilului nu au fost realizate în scopul derulării de operațiuni taxabile. Contestatara precizează că pe piața

imobiliară sunt anunțate la vânzare și/sau închiriere imobile în cadrul cărora există dotări precum: dresing, mobilier de lux, sisteme de alarmă, finisaje tâmplărie și chiar crame, astfel că imobile care prezintă dotari precum cele ale imobilului deținut de contestatoarea în str. X nr. x reprezintă obiect al unor operațiuni taxabile. În concluzie, deductibilitatea TVA-ului aferent cheltuielilor efectuate, este dovedită prin însăși configurația pieței pe care activează contestatoarea.

c) Referitor la afirmația echipei de inspecție fiscală că nu au fost prezentate documente din care să reiasă intenția contestatoarei de a utiliza imobilul în scopul realizării de operațiuni taxabile (promovarea imobilului în vederea vânzării/inchirierii), comparativ cu proiectul imobiliar aflat în derulare, contestatoarea afirmă că promovarea cu prioritate a proiectului din str. Z și angajarea de resurse proprii în vederea vânzării imobilelor care vor fi edificate pe acest teren, a fost generată de caracterul ușor vandabil al acestor bunuri comparativ cu imobilul din str. X, nr. x.

d) Motivul pentru care contestatoarea a solicitat efectuarea controlului la punctul său de lucru din str. Y nr. y a fost facilitarea efectuării inspecției fiscale, având în vedere faptul că, prin decizia organelor de conducere, documentele contabile ale contestatoarei au fost arhivate și se află la această adresă, deci nu pot fi reținute concluziile desprinse din această solicitare, menționate în Raportului de Inspecție Fiscală atacat;

Petenta apreciază că aspectele prezentate mai sus cu privire la situația de fapt fiscală sunt relevante pentru o aplicare corectă a literei și a spiritului legislației fiscale inclusiv prin prisma principiului neutralității TVA așa cum a fost explicat și de Curtea de Justiție a Comunității Europene prin deciziile sale de interpretare a prevederilor Directivei 77/388/CE și ale Directivei 112/2006/CE, decizii care au valoarea unor prevederi legale în materie de TVA și care sunt opozabile și obligatorii atât pentru contribuabili cât și pentru autoritățile fiscale.

2) În susținerea legală a aspectelor contestate petenta afirmă că Decizia de impunere nr. X/2015 și Raportul de inspecție fiscală nr. X/2015 sunt netemeinice întrucât au fost emise în urma și în considerarea unei interpretări și aplicări eronate a prevederilor legale relevante precum și cu încălcarea sau neluarea în considerare a practicii obligatorii a Curții de Justiție a Comunității Europene în materie de TVA.

Petenta consideră că măsurile dispuse prin actele administrativ fiscale atacate au avut ca principal reper concluzia eronată a inspectorilor fiscali cu privire la faptul că cheltuielile efectuate pentru finalizarea și amenajarea imobilului nu dau drept de deducere deoarece din exploatarea imobilului societatea nu a obținut în mod direct și nemijlocit venituri și face referire la următoarele prevederi legale pe care le consideră relevante în materie:

- art. 126 alin. 1 raportat la art. 127 alin. 1 și alin. 2 din Codul Fiscal, ale căror prevederi au fost cuprinse în art. 4 alin. 1 și 2 din Directiva 77/388/CE și care sunt preluate la art. 9 alin. 1 din Directiva 112/2006/CE;

- art. 145 alin.2 lit. a) din Codul fiscal ale cărui prevederi au fost cuprinse în Directiva 77/388/CE la art. 17 alin. 2 și care sunt preluate în Directiva 112/2006/CE la art. 168;

- art. 146 din Codul fiscal ale cărui prevederi au fost cuprinse în Directiva 77/388/CE la art. 18 alin. 1 lit. a și care sunt preluate în Directiva 112/2006/CE la art. 178. Contestatara afirmă că Înalta Curte de Casație și Justiție din România într-o speță recentă a statuat că „*Deductibilitatea TVA nu poate fi condiționată de existența altor documente justificative, cu excepția facturii fiscale*” respectiv „*Dreptul de deducere a TVA trebuie respectat chiar dacă documentele justificative nu îndeplinesc toate condițiile de formă*”.

Referitor la cele mai sus menționate, contestatoarea concluzionează că în măsura în care prin natura sa, ori prin voința contribuabilului, destinația bunului este conformă cu obiectul de activitate al contribuabilului, iar acesta deține o factură (facturi) întocmită (întocmite) conform art. 155 din Codul fiscal, dreptul de deducere este implicit încă de la momentul achiziției, indiferent de momentul la care bunul ajunge să fie valorificat total sau parțial și să dea naștere la o tranzacție taxabilă.

Contribuabilul consideră că explicațiile și interpretările sale sunt în concordanță cu principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată așa cum este definit în Directiva 112/2006/CE și cu practica judiciară a Curții de Justiție a Comunității Europene pe care o invocă în susținere. Petenta face referire la Cauza C-286/83 paragrafele 19 și 30, C-408/98 Abbez National, C-439/04 Kitel și Recolta Recycling etc. concluzionând că:

- actele pregătitoare, cum ar fi achiziționarea de active și, prin urmare achiziționarea de bunuri imobile, care fac parte din aceste tranzacții trebuie să fie tratate ca fiind activități economice (Cauza C-286/83 paragraful 22);
- orice persoană care efectuează tranzacții de investiții care sunt strâns legate și necesare pentru viitoarea vânzare de bunuri imobiliare, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă și să i se acorde dreptul de deducere pentru TVA aferent acestor cheltuieli (Cauza C-286/83 paragraful 23);
- autoritatea fiscală trebuie să țină seama de intenția declarată a afacerii (Cauza C-110/94 paragraful 17);
- condiționarea deducerii TVA de obținerea efectivă de venituri sau de realizarea de operațiuni taxabile ar fi de natură să creeze, în ceea ce privește tratamentul fiscal al aceleași activități de investiții, diferențe nejustificate între întreprinderile care deja realizează operațiuni taxabile și cele care efectuează investiții în scopul de a începe activități care vor fi în viitor o sursă de operațiuni impozabile (Cauza C-110/94 paragraful 22).

Având în vedere aceste aspecte, reprezentantul legal al S.C. X S.R.L. apreciază că nu poate exista niciun dubiu cu privire la faptul că destinația bunurilor ce au devenit dotări ale imobilului din str. X nr. x, pentru care s-a cerut exercitarea dreptului de deducere a TVA, este în perfectă concordanță cu activitatea contestatoarei. În aceste condiții, petenta susține că restrângerea dreptului de deducere a TVA pentru că încă nu s-au obținut venituri direct în urma exploatarea imobilului, nu este legală.

În încheiere societatea precizează că toate calificările făcute de către organele fiscale pentru a diminua dreptul contestatoarei de deducere a TVA în valoare de X și pentru a calcula dobânzi și penalități aferente TVA dedus în perioada 2012 -2015, sunt eronate, nelegale și în parte, nesusținute din punct de vedere probator.

Față de cele expuse anterior, petenta solicită admiterea contestației ca legală și temeinică și anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-X/2015.

În susținerea contestației S.C. X S.R.L. nu a prezentat alte documente decât cele prezentate pe parcursul inspecției fiscale, anexând pentru probarea celor afirmate, în copie, autorizații de construire, contracte de vânzare-cumpărare, facturi, deconturi de TVA, punctul de vedere dat de administrator cu privire la constatările echipei de inspecție, nota explicativă, Procesul verbal de cercetare la fața locului, acte constitutive. Excepție fac anunțurile de vânzare/închiriere de imobile obținute de pe websiteurile unor agentii imobiliare dar care nu au ca obiect imobilul de pe str. X nr. x, ci locuințe similare acestuia.

II. Față de aspectele contestate, se reține că inspecția fiscală efectuată de organe de control din cadrul AJFP Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, în urma căreia au fost întocmite Decizia de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și Raportul de inspecție fiscală F-X/2015 , a avut ca obiect verificarea soldului negativ al TVA, de X lei, solicitat la rambursare prin decontul de taxă nr. X/2015, pentru care s-a dispus efectuarea de control anticipat.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar în sumă totală de X lei, respectiv au respins la rambursare TVA în sumă de X lei și au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., TVA în sumă de X lei, perioada supusă verificării fiind 01.02.2012 – 30.04.2015. Pentru TVA stabilită suplimentar s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei. Prin contestația depusă, petenta nu formulează pretenții cu privire la TVA în sumă de X lei și accesoriile acesteia (X lei dobânzi și X lei penalități), stabilite în sarcina S.C. X S.R.L conform punctului 1-pag. 2 secțiunea 2.2.2.- Motivul de fapt din Decizia de impunere F-X/2015.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015 , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2015 contestate, organe de control din cadrul AJFP Brașov au desfășurat în perioada 11.06.2015-30.06.2015, o inspecție fiscală pentru verificarea soldului negativ solicitat la rambursare de către SC X S.R.L. Inspecția fiscală a vizat doar taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.02.2012-30.04.2015.

Pe durata inspecției fiscale societatea a fost reprezentată de dl Y în calitate de administrator.

Din verificările efectuate de organele de control a reieșit că în perioada februarie 2012- aprilie 2015, contribuabilul a desfășurat următoarele activități:

- În baza contractului de vânzare– cumpărare autentificat la BNP Z în data de 04.07.2012, a achiziționat un teren în suprafață de 500 mp și un imobil în fază neterminată de la persoanele fizice Y (care la data respectivă era asociat cu 50% în societate) și W, la prețul de X lei (X euro). Pentru finalizarea acestui imobil contribuabilul a solicitat și a primit Autorizația de Construire cu nr. X/2012, și a înregistrat, începând cu luna martie 2012 (când încă imobilul era în proprietatea d-lui Y și a soției acestuia), achiziții purtătoare de TVA, reprezentând contravaloare parchet, uși, materiale pentru instalația termică și electrică, mobilier, echipamente electronice, sistem de sonorizare și sistem inteligent pentru accesul în imobil, bunuri și servicii pentru amenajarea curții etc.

TVA în sumă de X lei care face obiectul contestației depusă de SC X S.R.L. este aferentă achizițiilor înregistrate de contribuabil ca fiind efectuate pentru amenajarea și modernizarea imobilului din Brașov, str. X, nr. x și a terenului aferent.

- veniturile declarate de S.C. X S.R.L. în perioada verificată au constat **exclusiv** din achiziția de la terți de materiale de construcții și revânzarea acestora în sistem angro, respectiv din prestarea de servicii constând în lucrări de construcții-montaj, lucrări pentru execuția cărora contribuabilul a încheiat contracte de subantrepriză cu alte societăți comerciale. Singurul client al contestatarii a fost societatea afiliată S.C. W S.R.L. CUIW, unde dl Y deține funcția de administrator.

În raportul de inspecție se precizează că materiale de construcții facturate nu au fost depozitate de S.C. X S.R.L., transportul acestora fiind realizat direct de la furnizorul principal al acestora în depozitul beneficiarului sau pe șantierele unde își desfășura acesta activitatea.

Organele de control mai menționează că petenta nu dispune de utilaje și echipamente specifice pentru efectuarea de lucrări de construcții iar în perioada februarie 2012- aprilie 2014 nu a avut angajați cu contract de muncă, pentru cei doi angajați pe care societatea îi avea la data efectuării controlului, fiind încheiate contracte cu timp de lucru parțial (2 ore), începând cu luna mai 2014 pentru administratorul societății, respectiv cu luna decembrie 2014 pentru directorul economic.

- În baza contractului de vânzare– cumpărare autentificat la BNP Z în data de 25.02.2013, a achiziționat suprafața de X mp teren intravilan, situat în Brașov, str. Z, nr. z de la persoana fizică Y. În timpul inspecției fiscale, pe acest teren, operatorul economic a obținut de la Primăria municipiului Brașov „Autorizația de construire nr. X/2015”, prin care a fost aprobată execuția lucrărilor de construire pentru clădire de locuințe având structura P+2E+M. În perioada verificată, pentru acest proiect au fost înregistrate cheltuieli cu prestările de servicii de proiectare și avize obținute de la diverse instituții și de la furnizorii de utilități.

Referitor la TVA în sumă totală de X lei, aferentă achizițiilor înregistrate ca amenajări și modernizări la imobilul situat în Brașov, str. X, nr. x, în urma verificărilor efectuate la societatea contestatară, echipa de control a stabilit că în prezent, S.C. X S.R.L. nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în susținere fiind aduse următoarele argumente:

a) În perioada verificată operatorul economic nu a realizat venituri taxabile din exploatarea imobilului situat în Brașov, str. X, nr. x, deși, conform explicațiilor scrise date de administratorul societății, în luna septembrie 2012 a fost întocmit un Proces verbal de finalizare parțială a acestui imobil iar în luna septembrie 2013 a avut loc recepția finală.

b) Contribuabilul nu a întreprins niciun demers pentru vânzarea sau închirierea imobilului. Potrivit explicațiilor oferite de administratorul S.C. X S.R.L. „nu s-a apelat la serviciile altor societăți imobiliare în vederea intermedierei vânzării respectivului imobil” respectiv „de vânzarea acestui imobil se ocupa direct societatea, singurul însărcinat la acest moment cu o astfel de tranzacție fiind d-nul Y”. Contribuabilul mai precizează că „societatea la acest moment își concentrează activitatea în vederea finalizării

cu succes a proiectului imobiliar” de pe str. Z, nr. z și că imobilul din strada X nr. x este o investiție ce va fi valorificată doar în interesul societății și la data la care se va putea obține cel mai bun randament financiar. Operatorul economic a atașat la contestația depusă diverse anunțuri de vânzare/închiriere de case postate în mediul on-line de agenții în domeniu, dar nici unul dintre aceste anunțuri nu au ca obiect imobilul din strada X nr. x.

Organele de inspecție fiscală fac precizarea că pentru proiectul imobiliar dezvoltat de S.C. X S.R.L. în mun. Brașov, str. Z, operatorul economic a prezentat documente justificative din care rezultă promovarea acestuia la târguri din domeniu, realizarea unui website profesional, etc.

c) Inspecția fiscală s-a efectuat la punctul de lucru al contribuabilului, din Brașov, str. Y nr. y (incinta Y) deoarece, așa cum rezultă și din Acordul de stabilirea a locului de desfășurare a inspecției fiscale încheiat la data de 08.06.2015, înregistrat la AIF Brașov sub nr. X/2015, la sediul social/domiciliul fiscal declarat din Brașov str. X, nr. x, nu este amenajat un birou administrativ adecvat pentru punerea la dispoziție a documentelor financiar-contabile.

d) Conform Procesului verbal înregistrat la AIF Brașov sub nr. X/2014, încheiat ca urmare a efectuării unei cercetări la fața locului, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că imobilul avea dotările necesare pentru a fi locuit în condiții optime de orice categorie de proprietari, respectiv este racordat la rețelele de utilități (apa-canal, gaz metan, energie electrică, cablu TV, etc), are tâmplăria exterioară și interioară montată (usi, ferestre, etc), are executată instalația termică și electrică, etc. De asemenea, la data desfășurării cercetării la fața locului, în imobil se aflau bunuri personale care aparțineau familiei d-lui Y (articole de îmbrăcăminte atât pentru adulți cât și pentru copii, articole de baie, jucării pentru copii, tablouri cu fotografii ale membrilor familiei, etc). Potrivit declarației scrise a d-lui Y, în acest imobil locuiește „din când în când” împreună cu familia, iar în restul timpului acest imobil este destinat pentru „întâlniri de afaceri”.

Din analiza facturilor de achiziții s-a constatat că principalele achiziții de bunuri și servicii efectuate de operatorul economic pentru dotarea și modernizarea imobilul din Brașov, str. X, nr. x, au constat în bunuri de folosință personală:

- mobilier pentru crama, baie, bucătărie și living, placare perete șemineu și uși dulap living;
- paturi și noptiere, comodă hobby, dormitor și living, dulap intrare și accesorii, dulap hobby, living, demisol și sub scară;
- scara lemn interior și mână curentă, ușă exterioară și 5 buc. uși interioare;
- lucrări de configurare și punere în funcțiune a unui sistem antiefracție, precum și montaj de corpuri de iluminat grădina, lucrări de instalare și punere în funcțiune a unui hidrofor și sistem de irigație a gazonului și grădinii, amenajare și întreținere spații verzi;
- 2 bucăți televizoare smart led, televizor led 3D și televizor led, 2 aparate foto digitale, consola playstation cu accesorii și jocuri, etc.
- perdele, draperii, covoare, corpuri de iluminat și consumabile (aplice, spoturi, becuri, etc);
- materiale pentru instalația termică (radiatoare, robinete, valve, etc);

- diverse articole utilizate în bucătărie (farfurii, boluri, platouri, cești, supiere, frapiere, carte de tehnici culinare, pahare);
- ustensile pentru bucatarie (rașniță profesională pentru sare și piper, presă usturoi, clește, tavă, cratiță cu capac, răzătoare, cupa pentru înghețată, platou pizza)
- alte articole pentru uzul familiei (lumânări sfeșnic, lumânări cu led, flori artificiale, betisoare parfumate, cearșaf pentru pat, spray pentru camere, sandale damă, tricouri, prosoape, fața de masă, pijamale, cosmetice, plapumă cu perne, cearșaf saltea, seturi pentru pătuț etc).

Având în vedere prevederile art. 6, art. 7, alin. (2), art. 14, art. 23, art. 65, alin. (1) și (2), din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au apreciat faptul că bunurile și serviciile achiziționate pentru amenajarea imobilului din Brașov str. X, nr. x, județul Brașov, nu au fost utilizate de S.C. X S.R.L. pentru realizarea de operațiuni taxabile, acestea fiind destinate pentru crearea confortului familiei administratorului: Y care locuia efectiv în acest imobil la data efectuării cercetării la fața locului. Astfel, au fost încălcate prevederile art. 145 alin. (1), alin. (2) lit. a) și prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Operatorul economic a fost înștiințat că în momentul utilizării imobilului pentru realizarea de operațiuni taxabile, care să conducă la îndeplinirea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere, poate ajusta în favoarea societății taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor pentru care nu s-a acordat drept de deducere, fiindu-i aplicabile prevederile art. 148, alin. (1) respectiv art. 149, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la respingerea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de X lei, aferentă achizițiilor pentru amenajarea și modernizarea clădirii din Brașov, str. X nr. x, în condițiile în care S.C. X S.R.L. nu a utilizat această imobil pentru realizarea de operațiuni taxabile

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2015, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă totală de X lei aferentă achiziției de bunuri și servicii pentru amenajarea și utilizarea imobilului situat în mun. Brașov, str. X nr. x. Deducerea TVA s-a efectuat în perioada martie 2012- ianuarie 2015 baza impozabilă totală fiind în sumă de X lei.

Imobilul în speță a fost achiziționat de la persoana fizică Y și de la soția acestuia în data de 04.07.2012. Conform contractului de vânzare- cumpărare, la momentul efectuării vânzării dl. Y avea calitatea de acționar în cadrul S.C. X S.R.L., alături de mama sa, d-na W, care deținea și funcția de administrator. Ambii asociați aveau domiciliul în mun. Brașov, str. A nr. a, bl. a, ap. a, adresă la care era declarat sediul fiscal al S.C. X S.R.L.

Anterior achiziționării acestui imobil și obținerii Autorizației de construire, S.C. X S.R.L. a angajat achiziții de elemente pentru instalația termică, mobilier pentru dormitor (inclusiv pătuț pentru copil) și electrocasnice pentru utilizarea bucătăriei.

Deși de la data de 01.10.2014 contribuabilul și-a modificat sediul social la adresa imobilului în speță, cu ocazia verificărilor efectuate la fața locului de către echipa de control, aceasta a constatat că la adresă nu este amenajat niciun spațiu cu utilitatea de birou, nu se găsesc documentele S.C. X S.R.L. și că, la data efectuării cercetării la fața locului, în imobil se aflau bunuri personale care aparțineau familiei d-lui Y (articole de îmbrăcăminte atât pentru adulți cât și pentru copii, articole de baie, jucării pentru copii, tablouri și fotografii cu membrii familiei).

Conform celor precizate în Acordul de stabilirea a locului de desfășurare a inspecției fiscale încheiat la data de 08.06.2015, înregistrat la AIF Brașov sub nr. X/2015, inspecția fiscală s-a efectuat la punctul de lucru al contribuabilului, din Brașov, str. Y nr. y (incinta Y) deoarece, la sediul social/domiciliul fiscal declarat din Brașov str. X, nr. x, nu este amenajat un birou administrativ adecvat pentru punerea la dispoziție a documentelor financiar-contabile.

Contribuabilul nu a prezentat nici în timpul inspecției și nici la dosarul contestației niciun document care să probeze intenția de a utiliza acest imobil în scopul operațiunilor sale taxabile.

În susținerea contestației, contribuabilul aduce, următoarele argumente pe care le consideră relevante pentru determinarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată:

- Conform actului constitutiv, obiectul principal de activitate al societății este, „Dezvoltare (promovare) imobiliară- CAEN 4110” iar societatea are ca obiect secundar de activitate „Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate- CAEN 6820”, iar achiziția imobilului situat în mun. Brașov, str. X nr. x a fost efectuată în scopul desfășurării activităților menționate mai sus, intenție manifestată încă de la întocmirea actului constitutiv al societății.

Contribuabilul afirmă că a continuat lucrările de amenajare a imobilului în scopul revânzării și utilizării sale temporare ca sediu social, în acest sens fiind achiziționate bunurile de capital și serviciile pentru care organele de control au respins dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

- Începând cu data de 01.10.2014 în incinta imobilului a fost stabilit sediul social al S.C. X S.R.L. iar până la data de 01.04.2015, când s-a înființat punctul de lucru din str. Y nr. y, imobilul din str. X nr. x a avut și funcția de arhivă a societății;

- petenta invocă în susținere prevederile art. 145, alin. 2 lit. a și 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, și precizează că dreptul de deducere este condiționat doar de **destinația** achizițiilor și de **deținerea unei facturi emise conform art. 155** din același act normativ.

În drept, conform prevederilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"Inspecția fiscală are următoarele atribuții: a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea

declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse (...)"

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-menționat "organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz", iar conform art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii".

De asemenea, potrivit prevederilor art.145, art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

a) operațiuni taxabile;[...]

Art. 146 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie **prestate în beneficiul său** de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155; [...]"*

Potrivit art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"Art. 149 - (1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, [...]"

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

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau Fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun Imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

[...]

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzută la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

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

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

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

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

e) în cazurile prevăzute la art. 138.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. [...];

b) pentru cazul prevăzut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apar modificări ale elementelor taxei deduse;

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an, astfel:

1. din valoarea taxei nededuse până la momentul ajustării, pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c);

2. din valoarea taxei deduse inițial, pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. d);

d) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectuează atunci când apar situațiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevăzute în norme.”

Referitor la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor de capital, pct. 54 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, precizează:

“54. (7) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.[...].”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Totodată, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor care au fost livrate/prestate sau urmează să fie livrate/prestate este deductibilă doar în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării **în folosul operațiunilor taxabile realizate de persoana impozabilă**, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să facă dovada că bunurile au fost achiziționate în beneficiul său și deține o factură fiscală.

În situația în care bunurile sau serviciile achiziționate nu sunt folosite în scopul operațiunilor taxabile, se reține că taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, reprezentând taxa achitată sau datorată, aferentă operațiunilor legate de achiziția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, se ajustează integral sau partial pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. În situația în care bunul de capital este folosit pentru alte scopuri decât activitatea economică, sau pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, taxa se ajustează pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare.

Conform dispozițiilor legale anterior citate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri de capital este condiționat de folosirea acestora în scopul realizării unor **operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere**, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului când bunurile se folosesc apoi în scop neeconomic sau pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv în favoarea contribuabilului când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile își pot justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept de deducere, acestea au fost livrate în beneficiul societății și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

În situația în care achizițiile nu sunt folosite pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau sunt folosite, integral sau parțial, în alte scopuri decât activitățile economice, taxa dedusă inițial este supusă mecanismului de ajustare stabilit de legislația fiscală, în cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevăzut la art. 149 din Codul fiscal.

În speță, din documentele existente la dosarul contestației rezultă că societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei aferentă amenajării și modernizării imobilului din mun. Brașov, str. X nr. x achiziționat la data de 4 iulie 2012 la valoarea de X lei (X euro) de la persoanele fizice Y (care la data respectivă era asociat cu 50% în societate) și Y soția acestuia. Asupra imobilului au fost efectuate lucrări reprezentând contravaloare parchet, uși, materiale pentru instalația termică și electrică, mobilier, echipamente electronice, sistem de sonorizare și sistem inteligent

pentru accesul în imobil, bunuri și servicii pentru amenajarea curții etc , astfel încât valoarea mijlocului fix respectiv a ajuns la nivelul de X lei.

Potrivit susținerilor reprezentatului legal al societății din timpul controlului „imobilul din str. X nr. x din localitatea Brașov a fost achiziționat în scop investițional și ulterior pentru a servi ca sediu social” cât și pentru fi valorificat la o dată ulterioară în vederea atragerii de surse de finanțare (prin vânzare/ipotecare pentru accesarea de credite de investiții).

Contrar celor susținute de contribuabil, din verificările efectuate de organele de control s-a constatat că până la data încheierii controlului, contribuabilul nu a întreprins niciun demers pentru vânzarea sau închirierea imobilului, nefiind demonstrată intenția de a utiliza acest imobil pentru realizarea de operațiuni în domeniul TVA. De asemenea, contribuabilul nu a prezentat echipei de inspecție niciun document potrivit căruia această investiție ar fi fost utilizată în vederea atragerii de surse de finanțare.

Contribuabilul precizează că a efectuat „**promovarea cu prioritate a proiectului din str. Z** și angajarea de resurse proprii în vederea vânzării imobilelor care vor fi edificate pe acest teren, a fost generată de caracterul ușor vandabil al acestor bunuri comparativ cu imobilul din str. X, nr. x” .

Din cele de mai sus se reține că petenta nu are în vedere, într-un orizont de timp apropiat, obținerea de venituri taxabile din valorificarea imobilului din str. X, nr. x.

Deși reprezentantului legal al petentei susține că imobilul în speță „a fost efectiv utilizat în scopul activității contestatoarei, pe de o parte ca sediu iar pe de altă parte în scopul găzduirii partenerilor și clienților în calitate sa de dezvoltator imobiliar”, societatea nu a fost în măsură să probeze în vreun fel utilizarea imobilului în acest scop.

Mai mult, deși la această adresă este declarat sediul social al societății, din Procesul verbal întocmit cu prilejul efectuării cercetării la fața locului, reiese că imobilul din str. X, nr. x are destinația de locuință, în aceasta nu este amenajat niciun spațiu cu destinație de birou, nu se găsesc documentele S.C. X S.R.L. și că, la data efectuării cercetării la fața locului, în imobil se aflau bunuri personale care aparțineau familiei d-lui Y (articole de îmbrăcăminte atât pentru adulți cât și pentru copii, articole de baie, jucării pentru copii, tablouri și fotografii cu membrii familiei).

Mai mult, inspecția fiscală s-a efectuat la punctul de lucru al contribuabilului, din Brașov, str. Y nr. y (incinta Y) deoarece, așa cum rezultă și din Acordul de stabilirea a locului de desfășurare a inspecției fiscale încheiat la data de 08.06.2015, înregistrat la AIF Brasov sub nr. X/2015, asumat de petentă prin semnare, la sediul social/domiciliul fiscal declarat din Brașov str. X, nr. x, nu este amenajat un birou administrativ adecvat pentru punerea la dispoziție a documentelor financiar-contabile.

În soluționarea cauzei se reține că, documentele anexate de petentă la dosarul cauzei, respectiv Actul constitutiv al S.C. X S.R.L., documentul de furnizare informații extinse emis de Oficiul Național al Registrului Comerțului, Contractul de vânzare-cumpărare pentru imobil, autorizațiile de construire și anunțurile imobiliare pentru locunțe similare cu imobilul în speță, nu fac dovada folosirii investiției respective pentru realizarea de operațiuni taxabile

pe perioada supusă verificării, din constatările organelor de inspecție fiscală rezultând contrariul.

Având în vedere cele prezentate mai sus, și prevederile legale anterior citate se reține că organele de inspecție fiscală, **în mod legal** au respins la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă achiziției de bunuri destinate utilității locuinței din str. X nr. x și lucrărilor de amenajare efectuate la acest imobil, în condițiile în care, în perioada supusă inspecției fiscale, s-a constatat că bunul imobil respectiv nu a fost utilizat de către societatea contestatoare în scopul desfășurării de operațiuni taxabile.

Față de cele de mai sus, se reține că pentru perioada verificată societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să reiasă intenția de a utiliza bunurile achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la **deductibilitatea TVA** aferenta achizițiilor **în raport de intenția** persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse taxei, se rețin următoarele:

Art. 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Astfel, art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prelevanței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Astfel, faptul că societatea a desfășurat în perioada verificata activități de comerț cu bunuri și servicii, în condițiile în care nu a avut angajați iar în activitatea de comerț a avut doar rol de intermediar, prestările nefiind realizate cu personalul propriu iar bunurile fiind livrate de la furnizor direct la clienții S.C. X S.R.L., nu justifică utilizarea în perioada verificată, a bunului respectiv în scopul realizării activității economice.

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, în Hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (par. 26 din hotărâre). 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 (par. 29 din hotărâre).

La paragraful 23 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C- 268/83 Rompelman (preluată în contestație de petentă cu numărul C-

286/83), 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** și art. 4 din Directiva a VI –a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară. Din acest motiv, legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă a condiției de fond esențială, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție și prevederilor art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, este obligația persoanei impozabile să prezinte dovezi obiective care să susțină intenția declarată cu privire la scopul investiției în cauză, respectiv realizarea de venituri taxabile.

După cum s-a menționat și anterior, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că pe perioada verificată (01.02.2012– 30.04.2015), imobilul din str. X nr. x, achiziționat în 04.07.2012 și supus unor lucrări de investiții, a fost utilizat de societatea contestatoare în activități economice aducătoare de venituri taxabile, din contră, organele de inspecție fiscală au constatat destinația acestuia de locuință a administratorului.

Precizăm totuși că în situația în care destinația bunurilor de capital se schimbă și acestea sunt utilizate în scopuri economice, legiuitorul a introdus alin. (6) la art.149 “Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(6) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.”

Totodată, la pct. 124 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“124. La articolul 149, după alineatul (5) se introduce un nou alineat, alineatul (5¹), cu următorul cuprins:

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

Prevederile legale anterior citate, precum și prevederile art. 149 alin. (4) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate mai sus, dau posibilitatea societății să procedeze la ajustarea taxei pe valoarea adăugată în favoarea sa la momentul schimbării destinației de utilizare a bunurilor de capital pentru operațiuni cu drept de deducere.

În concluzie, în speță se reține că organele de inspecție fiscală au analizat situația de fapt existentă conform documentelor prezentate de societate, pe perioada supusă inspecției fiscale, aplicând prevederile legale în vigoare la acea dată.

Măsura luată de organele de inspecție fiscală este legală, întemeiată pe baza situației de fapt fiscale constatată la momentul controlului, fiind o măsură temporară. În condițiile în care destinația bunurilor de capital se schimbă și acestea sunt utilizate în scopuri destinate operațiunilor taxabile, societatea are dreptul la ajustarea TVA deductibilă în favoarea sa, conform prevederilor legale enunțate.

Contestatoarea nu a depus în susținerea contestației niciun document din care să rezulte o altă situație de fapt, față de constatările organelor de inspecție fiscală, raportat la perioada verificată, motiv pentru care, ținând cont de prevederile art. 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora **“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”**, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei prin neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor pentru amenajarea și modernizarea imobilului situat în Brașov, str. X nr. x cu terenul aferent.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, potrivit cărora:

“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;”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Referitor la dobânzile în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere în sumă de X lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru TVA în sumă de X lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, **urmează a se respinge**

contestația și pentru obligațiile de plată accesorii menționate anterior, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (1) lit. c) și d) și alin. (2), art. 207 alin. (1) art. 209 alin.(1) lit.a), art. 210, art. 213 alin. (1) și (5) și art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015 de A.J.F.P. Brașov, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei TVA;
- X lei dobânzi/majorările de întârziere aferente TVA;
- X lei penalitățile de întârziere aferente TVA

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

DIRECTOR GENERAL