



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Solu  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17

Sector 5 , .X.,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax :+021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 277 / 2015**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**S.C. .X. S.C.S. din localitatea .X., județul .X.**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.A\_SLP 142/26.01.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./ 21.01.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 142/26.01.2015, asupra contestației formulate de S.C. .X. SCS, cu sediul în Sat .X., Comuna .X., .X., județul .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X., având Cod Unic de Înregistrare .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-IF .X./14.11.2014 (denumită în continuare „Decizia de impunere nr.F-IF .X./14.11.2014”) emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IF .X./14.11.2014, prin care, urmare soluționării deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./25.02.2014, nr..X./25.04.2014, nr..X./ 26.05.2014 și nr..X./25.06.2014, s-a stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, din care societatea contestă suma de **.X. lei**, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar și rămas de plată taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**, de asemenea contestate de societate.

Totodată, societatea contestă și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-IF .X./14.11.2014, emisă urmare soluționării decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr. .X./25.03.2014.

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 primirii actelor administrative fiscale contestate, respectiv 27.11.2014, potrivit mențiunii olografe de pe ultima pagină a Raportului de inspecție fiscală nr.F-IF .X./14.11.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data expedierii contestației prin poștă, respectiv 23.12.2014, potrivit ștampilei O.P. .X. aplicată pe plicul anexat în original la dosarul cauzei, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./30.12.2014, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată 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 S.C. .X. SCS.

**I. S.C. .X. SCS (în continuare „X. SCS” sau „societatea”) solicită:**

**- anularea în parte a Deciziei de impunere nr.F-IF .X./14.11.2014 și constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscală nr.F-IF .X./14.11.2014 în ceea ce privește refuzarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de:**

a) **.X. lei** aferentă decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr..X./25.02.2014;

b) **.X. lei** aferentă decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr..X./25.04.2014;

c) **.X. lei** aferentă decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr..X./26.05.2014;

d) **.X. lei** aferentă decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr..X./25.06.2014;

**- anularea Deciziei de impunere nr.F-IF .X./14.11.2014 cu privire la dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei;**

**- anularea în parte a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-IF .X./14.11.2014, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei respinsă la rambursare, aferentă**

**decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr..X./25.03.2014,**

**pentru următoarele motive:**

1. Scurtă descriere a situației de fapt

.X. SCS este o companie care face parte din grup german .X., ce deține o rețea de supermarketuri de discount la nivel internațional, activitatea principală a societății constând în închirierea bunurilor imobiliare proprii. În vederea dezvoltării rețelei de magazine, .X. SCS achiziționează sau închiriază bunuri imobile pe întreg teritoriul României și, mai mult, achiziționează terenuri pe care dezvoltă complexuri comerciale (magazine) în scopul închirierii.

În perioada 1 ianuarie 2012– 31 decembrie 2013, .X. SCS și .X. au făcut parte dintr-un grup fiscal unic, în care lider de grup a fost .X., astfel că deconturile de TVA întocmite au fost transmise către liderul de grup pentru a fi consolidate cu deconturile celorlalți membri.

2. Nelegalitatea actelor administrative fiscale

2.1. În ceea ce privește impunerea colectării TVA în valoare de .X. lei, care a fost diminuată pe măsura compensării avansului încasat cu facturi emise și TVA de recuperat, rezultând în final TVA colectat suplimentar în sumă de .X. lei aferent avansului nereturnat în sumă de .X. lei, societatea susține că organele de inspecție fiscală au procedat în mod nelegal la impozitarea de două ori a operațiunilor realizate de membrii grupului fiscal, având în vedere că acestea au majorat suma de TVA colectată de către .X. SCS, dar nu au dispus și majorarea TVA deductibilă la nivelul .X..

Astfel, societatea precizează că în data de 28.06.2013 a încheiat un acord cu .X., potrivit căruia, această societate achită .X. SCS un avans aferent serviciilor de închiriere, avansul urmând să fie achitat pe o perioadă de 6 luni. În baza acestui acord, .X. SCS a emis către .X. factura nr..X./28.06.2014, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând avans servicii de închiriere. Ulterior, în august 2013, părțile au decis renunțarea la stingerea eşalonată a avansului, sens în care .X. SCS a emis factura nr..X./30.08.2013 prin care a stornat baza de impozitare și TVA (.X. lei) aferentă sumei rămase din avansul încasat în luna iunie. .X. SCS nu a restituit către .X. suma reprezentând avans, aceasta fiind compensată pe parcurs atât cu valoarea facturilor cât și cu soldul TVA de recuperat, având în vedere că .X. raporta într-un decont consolidat rezultatele din toate deconturile de TVA primite de la membrii grupului fiscal.

Invocând prevederile art.127 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.4 alin.(13) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, societatea susține că atât avansul cât și stornarea nu au avut niciun impact asupra poziției consolidate de TVA a grupului fiscal.

2.2. În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă prestărilor de servicii efectuate pe terenurile deținute de Primărie sau CNADNR, societatea învederează, în primul rând, faptul că echipa de inspecție fiscală a invocat în mod eronat prevederile art.21 din Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, întrucât aceste prevederi sunt aplicabile impozitului pe profit, reglementat la Titlul II din Codul fiscal și nu taxei pe valoarea adăugată.

În al doilea rând, societatea arată că invocarea de către echipa de inspecție fiscală a prevederilor art.129 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal este de asemenea eronată, nefiind aplicabilă speței, întrucât bunurile imobile reabilitate, conform prevederilor art.149 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, au o durată normală de utilizare mai mare de 5 ani.

Mai mult, societatea susține că, indiferent de calificarea sau nu a bunurilor în discuție în categoria bunurilor de capital, acestea au fost utilizate doar pentru desfășurarea activității sale economice, îndeplinind condițiile de deductibilitate a TVA prevăzute la art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv:

- condiția formală – deține facturi întocmite potrivit prevederilor legale; această condiție nu a fost contestată de către echipa de inspecție fiscală;
- condiția substanțială – serviciile achiziționate au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile, în acest sens, societatea precizând următoarele:
  - realizarea investițiilor pe teren străin a condus la creșterea volumului închirierilor la nivelul societății, ceea ce s-a concretizat în realizarea de operațiuni taxabile din perspectiva TVA, și anume prin investițiile realizate pe teren străin (reabilitarea drumurilor de acces la magazinele deținute, amenajare intersecții, amenajare/extindere spațiu parcare, amenajare spații de transport public) s-a facilitat accesul la magazinele sale, a fluidizat traficul și a obținut beneficii comerciale (niciun magazin nu poate fi închiriat dacă nu are drum de acces sau dacă intersecția nu permite accesul spre magazin, iar clienții nu pot fizic să ajungă la magazinul respectiv, pentru menținerea unui nivel competitiv pe piață prin oferirea de spații de parcare clienților săi);

- legislația TVA, respectiv art.145 alin.(3) cu referire la art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal și pct.6 alin.(14) lit.c), respectiv pct.6 alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prevede posibilitatea deducerii TVA chiar dacă achizițiile realizate nu dau naștere în mod direct unor operațiuni taxabile, însă sunt realizate în scopul desfășurării activității economice a societății;

- astfel de investiții nu pot avea altă rațiune decât una economică, deși terenurile pe care au fost realizate investițiile nu au fost proprietatea .X. SCS, singura metodă de a putea utiliza magazinele pentru desfășurarea activității sale era prin reabilitarea bunurilor imobile din fonduri proprii;

- conform pct.78 din hotărârea CJUE în cauza C-255/02 “Halifax”, atâta timp cât societatea este o persoană impozabilă ce realizează activități economice supuse TVA, neutralitatea taxei impune deducerea TVA aferentă achizițiilor destinate realizării acestor activități economice, indiferent de scopul sau rezultatul acestora;

- jurisprudența europeană permite persoanelor impozabile să deducă TVA aferentă achizițiilor realizate, chiar dacă acestea sunt utilizate doar limitat în scopul desfășurării activității economice a acestora (pct.29 din hotărârea CJUE în cauza C-97/90 “Lennartz”).

2.3. În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA:

a) în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de expansiune prestate de .X.;

b) în sumă de .X. lei aferentă licențelor IT și serviciilor de mentenanță facturate de .X.;

c) în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor de amenajare realizate asupra imobilelor situate în orașul .X. și comuna .X., sat .X., și facturate de .X.,

societatea învederează faptul că echipa de inspecție fiscală a invocat în mod eronat prevederile art.21 din Codul fiscal, referitoare la impozitul pe profit, precum și ale art.11 din Codul fiscal coroborat cu pct.41 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la prețurile de transfer, întrucât aceste prevederi nu sunt incidente în cauză, având în vedere că inspecția fiscală a avut drept obiectiv verificarea perioadei 01.10.2011-31.05.2014 din punct de vedere al TVA.

Astfel, societatea susține că echipa de inspecție fiscală a impus în mod nelegal condiții suplimentare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, care nu se regăsesc în legislația TVA din România, Directiva TVA și în jurisprudența CJUE.

Mai mult, societatea susține că a îndeplinit condițiile de deductibilitate a TVA prevăzute la art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv:

- condiția formală – deține facturi întocmite potrivit prevederilor legale; această condiție nu a fost contestată de către echipa de inspecție fiscală;
- condiția substanțială – serviciile achiziționate au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile și au fost necesare desfășurării activității economice, în acest sens, societatea precizând următoarele:

a) Referitor la serviciile de expansiune:

Până în luna iunie 2011, .X. SCS a avut personal angajat care era responsabil pentru monitorizarea lucrărilor aflate în desfășurare și administrarea imobilelor închiriate, precum și pentru suportul administrativ pentru activitatea curentă, ocupându-se totodată și de identificarea spațiilor adecvate pentru deschiderea de noi magazine pe teritoriul României, care presupunea analizarea detaliată a unei localități din punct de vedere al puterii de cumpărare, al concurenței, al fluxului de cumpărători sau al dezvoltării sale economice, precum și o analiză juridică și tehnică a terenurilor din localitățile respective.

În vederea optimizării operațiunilor și costurilor .X. SCS, la sfârșitul lunii iunie 2011 s-a decis încheierea contractelor de muncă cu angajații, și întrucât .X. avea personal calificat care putea să presteze aceste servicii, s-a încheiat în data de 20.06.2011 un contract în baza căruia această societate urma să presteze servicii și asistență profesională.

Serviciile de expansiune prestate de .X. nu se referă strict la identificarea localităților/terenurilor/spațiilor adecvate pentru dezvoltarea rețelei de magazine, ci presupun și o planificare a etapelor viitoare astfel încât să se încadreze în termenele de finalizare stabilite, a bugetelor de cheltuieli, cât și a normelor de calitate .X., astfel că fără aceste servicii nu ar fi fost posibilă funcționarea în condiții de creștere semnificativă a activității .X. SCS. În acest sens, contestatara precizează că la nivelul anului 2011 deținea un număr de 29 imobile (28 magazine, 1 depozit) comparativ cu anul 2014 când deținea un număr de 74 imobile (71 magazine, 3 depozite).

b) Referitor la licențele IT și serviciilor de mentenanță:

Factura nr..X./29.02.2012, reprezintă refacturarea de către .X. a unei licențe IT și a unor servicii de mentenanță IT aferente perioadei 01.01.2011-30.06.2011, aceste costuri fiind suportate de .X. pentru calculatoarele deținute de .X. SCS în perioada în care a avut angajați.

Pentru serviciile constând în operare tehnică, supraveghere și monitorizare a sistemului SAP, precum și licențe software, a încheiat în data de 01.03.2009 cu .X. un contract cadru, pentru serviciile prestate primind o factură în luna februarie a anului următor.

Având în vedere că .X. încheiase un contract privind prestarea de servicii IT și cu .X., s-a decis eficientizarea modalității de prestare a serviciilor și de emitere a facturilor, astfel factura pentru serviciile de IT prestate de .X. către .X. SCS în cursul anului 2011 a fost emisă către .X., iar acesta din urmă, în calitate de vânzător-revânzător, a refacturat sumele aferente către .X. SCS.

Potrivit Titlului VI din Codul fiscal, acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile prestate în beneficiul său nu este condiționată de prezentarea unor documente justificative cum ar fi rapoartele de lucru detaliate din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate de către furnizor- conform motivațiilor echipei de inspecție fiscală -, ci trebuie să se probeze că serviciile respective au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

c) Referitor la lucrările de amenajare realizate asupra imobilelor situate în orașul .X. și comuna .X., sat .X.:

Potrivit celor menționate la pct.1 *Scurtă descriere a situației de fapt*, respectiv în vederea dezvoltării permanente a rețelei de magazine, a achiziționat de la .X. magazinul situat în orașul .X., iar de la o parte terță depozitul (centrul logistic de unde sunt aprovizionate filialele .X.) din comuna .X., sat .X..

Lucrările de amenajare efectuate de .X. în perioada în care acesta avea calitatea de chiriaș al bunurilor imobile respective, în baza unor contracte de chirie încheiate cu societăți terțe, și facturate către .X. SCS reprezintă lucrări efectuate în vederea îndeplinirii standardelor grupului .X., pentru efectuarea acestor lucrări, .X. angajând diverși contractori.

Ulterior, având în vedere că imobilele respective achiziționate erau deja amenajate și funcționale, fără să mai necesite alte îmbunătățiri, precum și faptul că în prețului de vânzare al acestora nu erau incluse și lucrările de amenajare suportate de .X., această societate a refacturat către .X. SCS costul aferent lucrărilor de amenajare a imobilelor deținute de .X. SCS. În baza facturilor emise, .X. a colectat și plătit la bugetul de stat TVA, iar .X. SCS a dedus TVA aferentă, având în vedere că lucrările de amenajare efectuate de .X. au fost în beneficiul său, devenind proprietarul unor magazine/depozite la cheie.

Potrivit Titlului VI din Codul fiscal, acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile prestate în beneficiul său nu este condiționată de prezentarea unor documente justificative cum ar fi rapoartele de lucru detaliate din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate de către furnizor- conform motivațiilor echipei de inspecție fiscală -, ci trebuie să se probeze că serviciile respective au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În acest sens, societatea a depus la Anexa 8, Nota explicativă dată echipei de inspecție fiscală și documentele justificative aferente lucrărilor de amenajare.

Mai mult, contestatara susține că în perioada în care a fost emisă factura aferentă lucrărilor pentru imobilul din orașul .X., .X. SCS și .X. au făcut parte din grupul fiscal unic, iar întrucât .X. SCS a dedus TVA în timp ce .X. a colectat TVA, această tranzacție nu a avut impact asupra poziției consolidate de TVA a grupului fiscal.

Totodată, contestatara invocă jurisprudența CJUE și principiile statuate cu privire la neutralitatea TVA, proporționalitatea TVA și certitudinea impunerii ( cauza C-285/11 Bonik, cauza C-.X./05 Investrand BV, pct.72 și pct.78 din cauza C-255/02 Halifax), susținând că este evident că între serviciile prestate și lucrările de amenajare efectuate de .X. și activitatea economică desfășurată de .X. SCS este o legătură directă, fără aceste servicii nu ar fi fost posibilă funcționarea societății în condiții de creștere a activității.

2.4. În ceea ce privește neacordarea integrală a dreptului de deducere a TVA, respectiv a TVA în sumă de .X. lei, aferentă facturii de livrare instalație frigorifică emisă de .X., pe considerentul că prețul de vânzare nu reflectă prețul de piață al bunului, societatea învederează, în primul rând, faptul că echipa de inspecție fiscală a invocat în mod eronat prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, referitoare la impozitul pe profit, precum și ale art.11 din Codul fiscal coroborat cu pct.41 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la prețurile de transfer, întrucât aceste prevederi nu sunt incidente în cauză, având în vedere că inspecția fiscală a avut drept obiectiv verificarea perioadei 01.10.2011-31.05.2014 din punct de vedere al TVA.

Astfel, societatea susține că echipa de inspecție fiscală a impus în mod nelegal condiții suplimentare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, care nu se regăsesc în legislația TVA din România, Directiva TVA și în jurisprudența CJUE.



În al doilea rând, societatea susține că a îndeplinit toate condițiile impuse de Titlul VI „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, respectiv atât condițiile formale cât și cele substanțiale, precizând faptul că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală îndeplinirea acestor condiții nu a fost contestată de către echipa de inspecție fiscală.

Societatea precizează că .X. a emis către .X. SCS factura nr..X./30.09.2012, aferentă livrării unei instalații frigorifice, în baza acestei facturi .X. SCS a dedus TVA în sumă de .X. lei în timp ce .X. a colectat și plătit la bugetul de stat TVA aferentă acestei tranzacții. Așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală, inițial instalația frigorifică a fost proprietatea .X. SCS, pe care a vândut-o în luna septembrie 2011 către .X. și pentru livrarea căreia a colectat TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, societatea susține că legislația TVA impune, în ceea ce privește prețul de piață al bunurilor/serviciilor, doar anumite condiții potrivit art.137 alin.(1) lit.e) din Codul fiscal, or în speță atât .X. SCS cât și .X. sunt două companii care desfășoară numai operațiuni taxabile și prin urmare, ambele societăți au drept integral de deducere, aceste prevederi neputând fi aplicabile în vederea stabilirii bazei de impozitare pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate între .X. SCS și .X., chiar dacă sunt persoane impozabile afiliate.

Mai mult, invocând jurisprudența CJUE (cauzele conexe C-261/10 și C-129/11 *Balkan and Sea Properties ADSITS și Provadinvest OOD*, cauza C-285/10 *Campsa Estaciones de Servicio SA*) cu referire la art.80 alin.(1) din Directiva TVA, societatea susține că întrucât tranzacțiile dintre .X. SCS și .X. se califică drept „tranzacții cu titlu oneros” (există o legătură directă între livrarea de bun și contrapartida obținută), baza de impozitare trebuie să se stabilească având în vedere contrapartida primită în mod real și nu neapărat valoarea prevăzută în contabilitate pe care organele de inspecție fiscală o consideră ca fiind valoarea obiectivă.

Totodată, societatea susține că prevederile art.73 din Directiva TVA reprezintă expresia unui principiu fundamental al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un quantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă.

2.5. În ceea ce privește dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei, societatea invocând principiul *accessorium sequitur principale*, susține că, având în vedere motivele de nelegalitate anterior expuse cu privire la debitul principal, aceste obligații fiscale accesorii stabilite de plată în sarcina sa sunt la rândul lor nelegale.

**II. Urmare inspectiei fiscale partiale privind taxa pe valoarea adaugata efectuata la SC .X. SCS, care a avut drept obiectiv solutia cu control anticipat a urmatoarelor deconturi cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare:**

- nr..X./25.02.2014, aferent perioadei 01.10.2011-31.01.2014;
- nr..X./25.03.2014, aferent perioadei 01.02.2014-28.02.2014;
- nr..X./25.04.2014, aferent perioadei 01.03.2014-31.03.2014;
- nr..X./26.05.2014, aferent perioadei 01.04.2014-30.04.2014;
- nr..X./25.06.2014, aferent perioadei 01.05.2014-31.05.2014,

**organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice .X. au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr.F-IF .X./14.11.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-IF .X./14.11.2014 si a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-IF .X./14.11.2014, acte administrative fiscale contestate.**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea verificata a facut parte dintr-un grup fiscal unic, in care lider de grup a fost SC .X. SRL, iar deconturile de TVA intocmite au fost transmise catre liderul de grup pentru a fi consolidate cu deconturile celorlalti membri.

Echipele de inspectie fiscala precizeaza ca pe perioada de functionare a grupului fiscal unic, respectiv perioada 01.01.2012-31.12.2013, nu a compensat TVA neadmisă la deducere cu TVA de recuperat inregistrata de SC .X. SCS prin deconturile depuse in cadrul grupului intrucat pentru aceasta perioada TVA a fost deja compensata si consolidata in decontul depus de liderul grupului.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

SC .X. SCS a emis factura nr..X./28.06.2013 catre SC .X. SRL in valoare totala de .X. lei, din care TVA in suma de .X. lei, reprezentand avans ce a fost incasat conform extras de cont nr. .X. din data de 01.07.2013.

Factura a fost emisa in baza acordului incheiat in data de 28.06.2013 in care se stipuleaza ca se acorda un avans „pe o perioada de 6 luni si va fi stins pe baza facturilor aferente serviciilor ce vor fi prestate de SC .X. SCS societatii .X. SRL”.

Societatea a inregistrat nota contabila cu nr..X. din data de 28.06.2013 si nota contabila cu nr..X. din data de 31.07.2013 (cont 472.00003 „venituri inregistrate in avans” = cont 706.00005 „venituri din redevente, locatii de gestiune si chirii”) cu sumele de .X. lei, reprezentand, conform situatiei anexate la nota explicativa din data de 31.10.2014, „avans iunie servicii conform acord”, fara insa sa emita factura pentru serviciile

prestate către SC .X. SRL aferente lunii iunie, așa cum prevăd dispozițiile art.155 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Sumele de .X. lei (.X. lei+TVA), din datele de 28.06.2013 și 31.07.2013, au fost compensate din avansul încasat în sumă totală de .X. lei.

În data de 30.08.2013, SC .X. SCS a emis factura nr..X. în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă .X. lei, reprezentând „storno avans conform acord din data de 28.06.2013”, fără însă ca la data emiterii facturii de stornare să returneze suma către SC .X. SRL.

Având în vedere faptul că societatea a stornat avansul fără să îl restituie în fapt, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată în sumă .X. lei ținând cont de prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit.b) și art.155 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile august-septembrie societatea a compensat cu avansul încasat facturile emise și TVA de recuperat, iar în luna noiembrie a achitat o parte din sumă, cu care a diminuat soldul încasat, rezultând un avans nerestituit în sumă de .X. lei pentru care contribuabilul verificat nu a prezentat documente de compensare.

Astfel, având în vedere taxa pe valoarea adăugată aferentă avansului încasat și nerestituit în sumă de .X. lei, echipa de inspecție fiscală a colectat în luna august 2013 TVA în sumă de .X. lei care a fost diminuat pe măsura compensării avansului încasat cu facturi emise și TVA de recuperat, rezultând în final TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei aferentă avansului nereturnat în sumă de .X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) SC .X. SCS a înregistrat pe cheltuieli și a dedus TVA aferentă unor prestări de servicii în favoarea altor persoane juridice (Primăriei, CNADNR etc.), cheltuieli care nu sunt aferente realizării de venituri pentru societate. Aceste cheltuieli au fost înregistrate în evidența financiar-contabilă a societății în contul 628.00019 „Investiții teren străin”, în perioada:

- 01.10.2011-31.01.2014, totalizând o valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;

- 01.02.2014-28.02.2014, totalizând o valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;

- 01.04.2014-30.04.2014, totalizând o valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;

- 01.05.2014-31.05.2014, totalizând o valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Prin notele explicative date în data de 07.10.2014 și data de 31.10.2014, urmare solicitării echipei de inspecție fiscală, reprezentantul societății a precizat:

- toate cheltuielile înregistrate în contul 628.00019 reprezintă prestări de servicii efectuate pe teren străin, care nu se află în proprietatea societății, și pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată;

- pentru aceste lucrări au fost identificate autorizații de construire sau avize obținute de la autoritățile locale (Primărie, poliție) emise pe numele partenerilor comerciali ai societății;

- din punct de vedere al impozitului pe profit, aceste cheltuieli au fost tratate ca și cheltuieli deductibile în cursul anului 2011 și nedeductibile în cursul anilor 2012, 2013 și 2014;

- în urma analizei prin sondaj, nu au rezultat contracte/convenții sau acte (pentru predarea investiției/amenajării către proprietarul terenului) încheiate între SC .X. SCS și proprietarii terenurilor pe care au fost efectuate lucrările.

Având în vedere nota explicativă și urmare verificării evidenței contabile, echipa de inspecție fiscală a constatat că pentru investițiile pe teren străin SC .X. SCS a procedat astfel:

- a dedus TVA aferentă lucrărilor efectuate pe aceste terenuri;

- în perioada 2012-2014 cheltuielile au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit;

- nu a constituit venituri;

- nu a colectat TVA.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă acestor operațiuni având în vedere prevederile art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările următoare, și ale pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

b) SC .X. SRL a emis către SC .X. SCS facturi reprezentând „servicii de expansiune” conform contractului de prestări servicii încheiat în data de 20.06.2011 între cele două societăți.

În contractul de prestări servicii sunt stipulate servicii și asistență profesională, prețul fiind de .X. lei pe lună, ajustându-se prin raportare la volumul serviciilor efectiv prestate și cheltuielile efectiv realizate.

Facturile au anexate ca document „detaliere factură”, cu aceeași valoare în toată perioada verificată, fără alte sume și documente justificative.

Prin nota explicativă dată în data de 31.10.2014, urmare solicitării echipei de inspecție fiscală, reprezentantul societății a precizat că:

- SC .X. SCS nu are angajați, iar SC .X. SRL are personal calificat care poate să presteze servicii constând în monitorizarea lucrărilor aflate în desfășurare, administrarea imobilelor închiriate și suport administrativ;
- în baza contractului SC .X. SRL a prestat servicii de expansiune, constând în serviciile detaliate în anexa nr.1 la contract;
- facturile, care se emit lunar, au anexată o situație detaliată cu serviciile prestate în perioada facturată.

Având în vedere anexele la care s-a făcut referire, din verificarea documentelor financiar contabile, echipa de inspecție fiscală a constatat că SC .X. SRL a emis în aceeași perioadă către SC .X. SCS și facturi având ca obiect „decontare conform documentație atașată”, care au anexate ca justificare deconturi de cheltuieli și facturi diverse emise de terți, reprezentând facturi notariale, de electricitate, de salubritate, de obținere autorizații, avize etc.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat că SC .X. SRL a emis facturi având ca obiect bransament instalație gaze, energie electrică, bransament apă canal, taxă aviz mediu, amenajări exterioare, tablou electric, sistem incendiu, post trafo etc.

Întrucât în perioada 01.01.2012-31.12.2013 societățile au făcut parte dintr-un grup fiscal unic, iar în perioadele 01.10.2011-31.12.2011 și 01.01.2014-31.05.2014 au fost persoane juridice afiliate, în temeiul art.7 alin.(1) pct.21 lit.c), art.11, art.145 alin.(2) lit.a), art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.41 din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.6 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere că SC .X. SCS nu a putut justifica că

serviciile au fost efective prestate și în beneficiul său, pentru realizarea de operațiuni impozabile (nu a putut prezenta rapoarte de lucru detaliate), echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de .X. lei aferentă acestor servicii, facturate în perioadele 01.10.2011-31.01.2014, 01.03.2014-31.03.2014, 01.04.2014-30.04.2014, 01.05.2014-31.05.2014, iar pentru perioada 01.02.2014-28.02.2014 nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

c) SC .X. SRL a emis către SC .X. SCS factura nr..X./30.09.2012 reprezentând „refacturare instalație frigorifică .X.” în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că această instalație a fost inițial în proprietatea SC .X. SCS care a vândut-o către SC .X. SRL cu factura nr..X./bis/30.09.2011 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, după care a achiziționat-o din nou în anul 2012.

Întrucât instalația frigorifică a fost amortizată în perioada în care a fost deținută de SC .X. SRL (octombrie 2011-august 2012) cu valoare de .X. lei ( $.X./240 \text{ luni} = .X. \text{ lei} \times 11 \text{ luni} = .X. \text{ lei}$ ), organele de inspecție fiscală au constatat că valoare de tranzacționare a instalației frigorifice de la SC .X. SRL la SC .X. SCS era de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

Astfel, având în vedere că cele constatate și în temeiul prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.41 din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei ( $.X. \text{ lei} - .X. \text{ lei}$ ).

d) SC .X. SRL a emis către SC .X. SCS factura nr..X./29.02.2012, reprezentând „refacturare licență și mentenanță conform anexă” în valoare totală de .X. lei , din care TVA în sumă de .X. lei.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că factura a fost emisă în baza contractului de prestări servicii încheiat între SC .X. SRL și SC .X. SCS în data de 20.06.2011, care la anexa nr.1 are menționată sfera serviciilor, precum și faptul că anexa la factură reprezintă o factură emisă de către .X. către SC .X. SRL în valoare de .X. Euro.

Întrucât, în perioada verificată, SC .X. SCS nu a deținut computere, laptop-uri, imprimante, fax-uri etc., faptul că în perioada 01.01.2012-31.12.2013 societățile au făcut parte dintr-un grup fiscal unic, iar în perioadele 01.10.2011-31.12.2011 și 01.01.2014-31.05.2014 au fost persoane juridice afiliate, precum și faptul că SC .X. SCS nu a putut

justifica că serviciile au fost efective prestate și în beneficiul său, pentru realizarea de operațiuni impozabile (nu a putut prezenta rapoarte de lucru detaliate), în temeiul art.7 alin.(1) pct.21 lit.c), art.11, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.41 din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă acestor servicii.

e) SC .X. SRL a emis către SC .X. SCS factura nr..X./27.02.2013, reprezentând „rebranding imobil .X.” în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Prin nota explicativă dată în data de 31.10.2014, urmare solicitării echipei de inspecție fiscală, reprezentantul societății a precizat că lucrările de rebranding efectuate la magazinul situat în .X. reprezintă lucrări de amenajare efectuate în vederea îndeplinirii standardelor grupului .X. în ceea ce privește imaginea, administrarea și funcționalitatea unui astfel de spațiu.

Întrucât societatea nu a putut prezenta rapoarte de lucru detaliate din care să rezulte că aceste servicii au fost efectiv prestate de către furnizor și în beneficiul său, pentru realizarea de operațiuni impozabile, în temeiul art.7 alin.(1) pct.21 lit.c), art.11, art.145 alin.(2) lit.a), art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.41 din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.6 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere definiția *rebranding* potrivit Colins Dictionary, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă acestor operațiuni.

f) În luna aprilie 2014, SC .X. SCS a înregistrat TVA deductibil în sumă de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei aferentă unei singure tranzacții, respectiv achiziția imobilului situat în intravilanul satului .X., județul .X..

Echipele de inspecție fiscală a constatat că SC .X. SCS a achiziționat de la SC .X. SRL, cu factura seria .X. nr..X./01.04.2014, imobilul din satul .X. compus din: hala depozitare și birouri, cabină pază, clădire post trafo, platformă, teren, tranzacția fiind încheiată în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X. din data de 01.04.2014.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că SC .X. SRL a emis către SC .X. SCS factura nr..X./ 22.04.2014 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând:

- „refacturare rebranding depozit .X. – clădire”, valoare totală de .X. lei, cu TVA în sumă de .X. lei;

- „refacturare instalație frigorifică Depozit .X. – clădire”, valoare totală de .X. lei, cu TVA în sumă de .X. lei.

Prin nota explicativă, reprezentantul societății a precizat că lucrările de rebranding efectuate la depozitul situat în .X. reprezintă lucrări de amenajare efectuate în vederea îndeplinirii standardelor grupului .X. în ceea ce privește imaginea, administrarea și funcționalitatea unui astfel de spațiu, iar SC .X. SRL a refacturat către noul proprietar SC .X. SCS valoarea investițiilor.

Având în vedere cele constatate și în temeiul art.145 alin.(2) lit.a), art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă operațiunii „refacturare rebranding depozit .X. – clădire”.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar în perioada 01.10.2011-31.01.2014, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

În ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că în perioada 1 ianuarie 2012– 31 decembrie 2013, .X. SCS și .X. au făcut parte dintr-un grup fiscal unic, în care lider de grup a fost .X., astfel că deconturile de TVA întocmite au fost transmise către liderul de grup pentru a fi consolidate cu deconturile celorlalți membri, iar tranzacțiile efectuate cu .X. nu au avut impact asupra poziției consolidate de TVA a grupului fiscal, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor reține că într-adevăr având în vedere că SC .X. SCS și SC .X. SRL au făcut parte dintr-un grup



fiscal unic al cărui lider a fost SC .X. SRL, astfel că liderul de grup îndeplinește toate obligațiile din punct de vedere al TVA, urmare sesizării acestor aspecte de către societate, prin adresa nr. A-SLP 692/21.04.2015, a solicitat punctul de vedere Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală în raport de argumentele societății, respectiv dacă organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru perioada în care SC .X. SCS a făcut parte dintr-un grup fiscal unic, aveau dreptul să verifice SC .X. SCS pe linie de TVA, în condițiile în care obligația raportării în decontul de taxă consolidat și a plății sau, după caz, de a solicita rambursarea taxei ce rezultă din decontul de taxă consolidat, revenea reprezentantului grupului fiscal unic, în speță SC .X. SRL.

Urmare acestei solicitări, prin adresa nr.A-RFC .X./24.04.2015, anexată la dosarul cauzei, Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală a precizat faptul că în baza prevederilor art. 127 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

*„(8) În condițiile și în limitele prevăzute în norme, este considerat drept grup fiscal unic un grup de persoane impozabile stabilite în România care, independente fiind din punct de vedere juridic, sunt în relații strânse una cu alta din punct de vedere organizatoric, financiar și economic.”*

precum și a pct. 4 alin.(14) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“Fiecare membru al grupului fiscal trebuie:*

*a) să depună declarația recapitulativă prevăzută la art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal, la organul fiscal de care aparține;*

*b) să se supună controlului organului fiscal de care aparține;*

*c) să răspundă separat și în solidar pentru orice taxă datorată de el sau de orice membru al grupului fiscal pentru perioada cât aparține respectivului grup fiscal.”*

organele de inspecție fiscală competente aveau dreptul de a verifica SC .X. SCS pentru perioada în care a făcut parte dintr-un grup fiscal unic.

Prin urmare, întrucât potrivit precizărilor direcției de specialitate din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu au fost identificate motive de nelegalitate cu privire la întocmirea Deciziei de impunere nr. F-IF .X./14.11.2014 la SC .X. SCS, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă SC .X. SCS beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei unor servicii de expansiune, în condițiile în care nu justifică cu documente că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.**

**În fapt,** SC .X. SCS, în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de prestator, contractul de prestări servicii din data de 20.06.2011, care la pct.2 "Obiectul contractului" subpunctul 2.2 stipulează: "Prestatorul va furniza servicii și asistență profesională către beneficiar astfel cum sunt detaliate în Anexa 1 la prezentul contract".

În baza acestui contract, în perioadele 01.10.2011 – 31.01.2014 și 30.05.2014 – 01.03.2014, SC .X. SRL a emis către SC .X. SCS facturi reprezentând "servicii de expansiune", contestatarul exercitându-și dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SCS nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, facturile emise de SC .X. SRL având anexate doar documente denumite "detaliere factură" cu aceeași valoare în toată perioada verificată, fără alte documente justificative.

Având în vedere cele constatate, în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă "serviciilor de expansiune" facturate de SC .X. SRL.

**În drept,** conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

**a) operațiuni taxabile;”**

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Se reține că art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ precizează:

**“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 acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

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

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

Astfel, se reține că potrivit anexei 1 la contractul din data de 20.06.2011, sfera serviciilor cuprinde printre altele și:

“- dezvoltarea sincronizării optime a acțiunilor majore, incluzând achiziții sau vânzări;

- furnizarea serviciilor administrative și de procesare date în măsura cerută;

- asistarea beneficiarului la verificarea necesitatii aprobarii statutare și la depunerea cererilor pentru aprobare;
- consilierea și asistarea beneficiarului cu privire la managementul practic, programe de mentenanță, furnizarea personalului de mentenanță și stadiul serviciilor în cursul ocupării;
- consilierea și asistarea beneficiarului în relația sa cu clientii/agentii/consultanții cu privire la programele de punere în funcțiune și dotare; etc.”

De asemenea, se reține că în anexa la factura nr..X., anexată în copie la dosarul cauzei, denumită “detaliere factura nr..X. în valoare de .X. lei” se regăsesc următoarele informații:

*“Această detaliere a fost întocmită pentru serviciile de asistență și expansiune prestate de .X. SRL către .X. SCS în perioada 1 – 30 aprilie 2014, conform contractului încheiat între cele două societăți în data de 20.06.2011.*

*Serviciile prestate în perioada de facturare au fost după cum urmează:*

1. *Servicii de expansiune și construcții (management al proprietății):*
  - *administrarea imobilelor;*
  - *asistența în negocierea cu antreprenori și furnizorii de materiale necesare construcției magazinelor, conform standardelor .X.;*
  - *consultanța în negocierea contractelor cu furnizorii de servicii [...].”*

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, la momentul efectuării inspecției fiscale, societatea nu a justificat cu documente că achizițiile de servicii care au făcut obiectul contractului de prestări servicii încheiat la data de 20.06.2011, astfel cum sunt acestea detaliate în anexa 1 la contract, au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, se reține că nici ulterior în susținerea contestației societatea nu a prezentat documente din care să rezulte în ce au constat serviciile facturate, respectiv natura acestora, prin ce modalități au fost realizate, rapoarte de lucru, numărul de ore prestate, resurse umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor, modalitatea de calcul a tarifelor, studii de piață, rapoarte de evaluare sau orice alte materiale corespunzătoare specifice în funcție de natura serviciilor prestate.

În speță se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr..X./2012 potrivit căroră *“persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.*

*[...] efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune,*

*folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate.”*

Se reține că potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării achiziției în scopul obținerii de venituri, respectiv de operațiuni taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

Prin urmare, se reține că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, documente din care să rezulte că serviciile de expansiune facturate de SC .X. SRL în baza contractului încheiat la data de 20.06.2011 au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile, argumentele contestatarului potrivit cărora fără serviciile de expansiune prestate de SC .X. SRL nu ar fi fost posibilă funcționarea în condiții de creștere semnificativă a activității sale, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

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 SC .X. SCS împotriva Deciziei de impunere nr.F-IF .X./14.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IF .X./14.11.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, 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 nu au acordat SC .X. SCS drept de deducere pentru TVA aferenta achizițiilor destinate realizării unor investiții pe terenuri care nu se aflau în proprietatea sa, în condițiile în care nu au analizat dacă aceste investiții au fost efectuate în scopul desfășurării activității sale economice, respectiv dacă au fost destinate utilizării în vederea realizării de operațiuni taxabile.**

**În fapt,** în perioadele 01.10.2011 – 31.01.2014 și 30.05.2014 – 01.03.2014, SC .X. SCS a înregistrat în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” analitic 00019 “Investiții teren străin”, cheltuieli

cu prestări de servicii reprezentând investiții efectuate pe terenuri care nu sunt proprietatea societății, și pentru care aceasta a dedus TVA aferentă.

Potrivit notei explicative din 07.10.2014 dată de doamna .X., împuternicit al SC .X. SCS, toate cheltuielile înregistrate în contul analitic 628.00019 reprezintă prestări de servicii efectuate pe teren străin, care nu se află în proprietatea SC .X. SCS și pentru care societatea a dedus TVA; toate aceste lucrări/prestări servicii sunt înregistrate sau urmează să fie înregistrate în contabilitatea societății ca și cheltuială.

De asemenea, potrivit notei explicative din data de 31.10.2014, doamna .X. a precizat faptul că “societatea a analizat prin sondaj documentele justificative pentru investițiile efectuate pe teren străin existente în sediul central [...]. În urma analizei sumare, nu au rezultat contracte/convenții încheiate între SC .X. SCS și proprietarii terenurilor pe care au fost efectuate lucrări [...]. În urma analizei sumare, nu au rezultat acte încheiate între societatea .X. SCS și proprietarii terenurilor pe care au fost efectuate lucrări.”

Având în vedere notele explicative mai sus menționate și urmare verificării evidenței contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru investițiile efectuate pe terenuri care nu sunt proprietatea SC .X. SCS, în favoarea altor persoane juridice (primării, CNADNR etc.), societatea nu a constituit venituri și nu a colectat TVA, astfel că, în conformitate cu prevederile art. 11 alin.(1), art.129 alin.(4) și art. 146 alin.(1) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă acestor investiții.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată SC .X. SCS susține că serviciile achiziționate pentru realizarea investițiilor pe teren străin au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile, întrucât prin efectuarea acestor investiții (reabilitarea drumurilor de acces la magazinele deținute, amenajare intersecții, inclusiv sensuri giratorii, amenajare /extindere spațiu parcare, amenajare stații de transport public) a facilitat accesul la magazinele sale, a fluidizat traficul și a obținut beneficii comerciale, precum posibilitatea de a închiria spațiile comerciale, îmbunătățirea relației comerciale cu clienții săi și menținerea unui nivel competitiv pe piață.

**În drept**, potrivit art.145 alin. (1), alin.(2) lit.a) și alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

**“(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; [...]**

**(3) Dacă nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabilă are dreptul de deducere a taxei și pentru cazurile prevăzute la art. 128 alin. (8) și la art. 129 alin. (5)."**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Dacă nu contravine acestor prevederi, persoana impozabilă are dreptul de deducere a taxei și pentru cazurile prevăzute la art. 129 alin. (5).

Astfel, se reține că potrivit art. 129 alin. (4) lit.b și alin. (5) din același act normativ:

**(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:**

**b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.**

**(5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin. (4), fără a se limita la acestea, operațiuni precum:**

**a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condițiile stabilite prin norme;**

**b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor;**

**c) serviciile prestate în mod gratuit în cadrul perioadei de garanție de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii."**

Având în vedere prevederile legale de mai sus, sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.

Prin urmare, se reține că serviciile prestate gratuit de o persoană impozabilă pentru uzul altor persoane nu sunt asimilate prestărilor de servicii cu plată, în sensul art. 129 alin. (4) din Codul fiscal, dacă prestarea acestora este efectuată în scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile.

Totodata, se reține că persoana impozabilă își păstrează dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în vederea prestării gratuite a serviciilor respective, în situația în care poate demonstra că serviciile prestate gratuit au fost efectuate în scopul desfășurării activității sale economice.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus citate, rezultă că realizarea de investiții pe un teren care nu se află în proprietatea SC .X. SCS reprezintă operațiuni efectuate în vederea realizării activității economice a societății numai în măsura în care aceasta **nu s-ar putea desfășura în condiții optime în lipsa acestor investiții și cheltuielile efectuate se regăsesc ca element de cost în vederea recuperării în prețul bunurilor livrate.** Astfel că, în măsura în care investițiile efectuate sunt utilizate de persoana impozabilă pentru activitatea sa economică, aceasta are drept de deducere a TVA aferentă lucrărilor de investiții efectuate, în condițiile legii, chiar dacă intenția societății este de la început aceea de a preda investițiile realizate către autoritățile locale, conform obligațiilor impuse prin legislația specifică și prin autorizațiile de construire.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresele nr. .X./05.12.2013, nr. .X./25.05.2015 și nr. .X./2015.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IF .X./14.11.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SCS dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor efectuate în vederea realizării unor investiții pe terenuri care nu erau proprietatea societății, pe considerentul că aceste achiziții nu au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile ale societății, având în vedere notele explicative date de persoana care are calitatea de împuternicit al SC .X. SCS, prezentate la situația de fapt, precum și prevederile art. 11 alin.(1), art.129 alin.(4) și art. 146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, fără să fie efectuate verificări din care să rezulte natura serviciilor achiziționate, dacă acestea au fost efectiv prestate și dacă aceste cheltuieli angajate pentru realizarea investițiilor sunt în strânsă legătură cu exercitarea activității economice a societății, respectiv dacă acestea sunt sau nu sunt indispensabile pentru



desfasurarea in conditii optime a activitatii societatii, așa cum s-a reținut mai sus.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IF .X./14.11.2014, se reține că deși organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă prestărilor de servicii achiziționate în vederea realizării investițiilor în cauză și în baza prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, referitoare la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, care stipulează:

**„(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;”**, nu au consemnat niciun fel de constatări din care să rezulte în ce sens nu au fost acestea respectate, având în vedere și prevederile pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care reglementează faptul că justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) respectiv alin. (19), în funcție de perioada incidentă operațiunilor.

Astfel, se reține că potrivit acestor prevederi legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) sau la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, în funcție de perioada incidentă operațiunilor.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au procedat la o analiză temeinică a facturilor de achiziție a bunurilor/serviciilor în cauză, respectiv a modului de completare, pentru a se stabili concret, pentru fiecare factură în parte, care sunt datele și informațiile necompletate, precum și motivele pentru care acestea nu pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative

invocate și dacă aceste achiziții sunt aferente realizării de operațiuni taxabile, având în vedere argumentele contestatarului astfel cum au fost prezentat la situația de fapt.

În ceea ce privește invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că potrivit acestor prevederi legale, autoritățile fiscale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, au posibilitatea să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic sau să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a-i reflecta conținutul economic.

De asemenea, se reține că prevederile legale mai sus citate dau expresie principiului realității economice, astfel că autoritățile fiscale, ce acționează în vederea stabilirii sumei unui impozit sau a unei taxe, trebuie să surprindă realitatea și nu aparența, or având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală, în cauză nu s-a ridicat problema realității tranzacțiilor efectuate de către societate, respectiv a realității economice a acestora.

Astfel, reîncadrarea tranzacțiilor în speță, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a reflecta conținutul economic al acestora, în condițiile în care în raportul de inspecție fiscală nu sunt consemnate constatări cu privire la faptul că tranzacțiile în speță au scop economic, însă acesta nu reflectă scopul real, conținutul real economic, nu poate fi reținută.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității TVA aferentă achizițiilor efectuate de contestatar atâta timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă investițiile efectuate au fost utilizate de SC .X. SCS pentru activitatea sa economică, și anume dacă acestea sunt sau nu sunt indispensabile pentru desfasurarea in conditii optime a activitatii societatii, nu au verificat îndeplinirea de către societatea contestatară a tuturor condițiilor de fond și formă, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea TVA, respectiv nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2), art.94 alin.(2) lit.a) și art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare și pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 din interpretarea cărora rezultă că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, iar inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Totodată, se reține că societatea are sarcina de a dovedi actele și faptele care stau la baza declarațiilor sale, respectiv de a prezenta dovezi obiective în vederea susținerii exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate pentru realizarea investițiilor pe terenuri care nu erau în proprietatea sa, respectiv să facă dovada că acestea sunt în strânsă legătură cu exercitarea activității economice a SC .X. SCS.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-IF .X./14.11.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IF .X./14.11.2014 **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** aferenta achizițiilor destinate realizării unor investiții pe terenuri care nu se aflau în proprietatea societății, urmand ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie, și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, 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 nu au acordat SC .X. SCS drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care nu rezultă motivele care au format**

**convingerea organului de inspecție fiscală că valoarea de tranzacționare a instalației frigorifice refacturată de SC .X. SRL către SC .X. SCS nu reflectă prețul de piață al bunului și că acesta trebuia stabilit conform prevederilor legale referitoare la tranzacțiile realizate între persoane afiliate.**

În fapt, în data de 30.09.2012 SC .X. SRL a emis către SC .X. SCS factura nr. .X. reprezentând „refacturare instalație frigorifică .X.”, în valoare totală de 12.201.712 lei din care TVA în sumă de .X. lei.

În baza acestei facturi SC .X. SCS și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că această instalație frigorifică a fost inițial vândută de SC .X. SCS către SC .X. SRL conform facturii nr. .X./bis/30.09.2011 la o valoare mai mică de .X. lei și TVA colectată în sumă de .X. lei.

De asemenea, s-a constatat că instalația frigorifică a fost amortizată în perioada în care a fost deținută de SC .X. SRL (octombrie 2011 – august 2012) cu valoarea de .X. lei.

Având în vedere cele de mai sus, în baza prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 41 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea de tranzacționare a bunului în cauză de la SC .X. SRL la SC .X. SCS este de .X. lei (.X. lei – .X. lei) și TVA în sumă de .X. lei și nu de 12.201.712 lei din care TVA în sumă de .X. lei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SCS dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, SC .X. SCS susține că prin aplicarea prevederilor legale referitoare la impozitul pe profit (prețuri de transfer), organele de inspecție fiscală au impus condiții suplimentare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, prin contestația formulată, SC .X. SCS precizează că pentru exercitarea acestui drept a îndeplinit toate condițiile prevăzute de titlul VI „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal.

**În drept**, potrivit art.145 alin. (1), alin.(2) lit.a) și alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

**“(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; [...]”.**

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art. 146 alin. (1) lit. a din același act normativ și pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, menționate la cap.III pct.2 din prezenta decizie, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor.

Astfel, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă, orice persoană impozabilă având dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii emisă în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(5) din Codul fiscal.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IF .X./14.11.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SCS drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei pe considerentul că în data de 30.09.2012, SC .X. SRL a refacturat către SC .X. SCS o „instalație frigorifică .X.”, achiziție pentru care aceasta a dedus TVA în sumă de .X. lei, deși anterior la data de 30.09.2011 SC .X. SCS a vândut această instalație către SC .X. SRL la o valoare mai mică, respectiv .X. lei, pentru care a colectat TVA în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție au stabilit că valoarea de tranzacționare a bunului în cauză de la SC .X. SRL la SC .X. SCS este de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, calculată ca diferență între valoarea cu care SC .X. SCS a vândut instalația către SC .X. SRL și valoarea cu care instalația a fost amortizată în perioada în care a fost deținută de SC .X. SRL, respectiv octombrie 2011 – august 2012 (.X. lei – .X. lei).

Astfel, TVA în sumă de .X. lei pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, a fost stabilită de organele de inspecție fiscală ca diferență între TVA în sumă de .X. lei pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere urmare refacturării de către SC .X. SRL a instalației frigorifice și TVA în sumă de .X. lei, mai sus explicitată.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea în baza prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:[...]”, precum și pct. 41 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care reglementează serviciile de administrare și conducere din interiorul grupului.*

Față de prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei, se reține că potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct.21 și pct. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la „Definiții ale termenilor comuni”:

*„(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]*

*21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:[...]*

*26. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”.*

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate, care reglementează tranzacțiile între persoanele afiliate și prețul de piață nu rezultă motivele care au format convingerea acestora că valoarea de tranzacționare a instalației frigorifice refacturată de SC .X. SRL către SC .X. SCS nu reflectă prețul de piață al bunului și că acesta trebuia stabilit conform prevederilor legale referitoare la tranzacțiile realizate între persoane afiliate.

Mai mult, se reține că potrivit punctului de vedere al Direcției Generale Legislație Cod Fiscal, exprimat prin adresa nr. 422019/21.11.2011, anexată în copie la dosarul cauzei, prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocate de organul fiscal ca bază legală pentru ajustarea prețului tranzacțiilor între persoanele afiliate, nu sunt aplicabile și în ceea ce privește TVA.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă această achiziție este aferentă realizării de operațiuni taxabile ale SC .X. SCS și nu au procedat la o analiză a facturii de achiziție a bunului în cauză, respectiv a modului de completare, pentru a se stabili concret motivele pentru care aceasta nu poate dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate, având în vedere susținerile contestatarului potrivit cărora a îndeplinit toate condițiile prevăzute de legislație pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției în cauză.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IF .X./14.11.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu rezultă care au fost considerentele pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea de tranzacționare a instalației frigorifice de la SC .X. SRL către SC .X. SCS este de .X. lei și nu de 12.201.712 lei cât a fost înscris în factura nr. .X./30.09.2012, având în vedere că în ceea ce privește baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării, art. 137 alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează:

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

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...]”, iar potrivit art. 128 alin. (1) din același act normativ, „este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”*

Astfel, se reține că pentru livrările de bunuri, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

Având în vedere cele reținute mai sus, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției efectuată de contestatar atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către societatea

contestatară a tuturor condițiilor de fond și formă, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea TVA, nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2), art.94 alin.(2) lit.a), art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 și anume organul de inspecție fiscală avea obligația ca în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-IF .X./14.11.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IF .X./14.11.2014 **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmand ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

**4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, 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 nu au acordat SC .X. SCS drept de deducere pentru TVA aferentă achizitiei unor lucrări de amenajare (rebranding) pentru „clădirea .X.”, în condițiile în care la dosarul cauzei sunt anexate documente care conduc către o altă situație de fapt decât cea constatată prin titlul de creanță contestat.**



**În fapt**, în baza facturii nr. .X./27.02.2013 emisă de SC .X. SRL reprezentând „clădire .X. rebranding”, în valoare totală de .X. lei, SC .X. SCS a dedus TVA în sumă de .X. lei.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală, în temeiul art. 145 alin.(2) lit.a din Codul fiscal, nu au acordat SC .X. SCS dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei întrucât nu a prezentat rapoarte de lucru detaliate din care să rezulte că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, SC .X. SCS precizează că magazinul situat în orașul .X. a fost achiziționat de la SC .X. SRL, iar lucrările de amenajare (rebranding) facturate de aceasta, efectuate în perioada în care avea calitatea de chiriaș al acestui bun, în baza unor contracte de închiriere încheiate cu părți terțe, reprezintă lucrări efectuate în vederea îndeplinirii standardelor grupului .X. în ceea ce privește imaginea, administrarea și funcționalitatea unui astfel de spațiu.

De asemenea, contestatarul precizează că SC .X. SRL a refacturat către SC .X. SCS costul aferent lucrărilor de amenajare având în vedere faptul că la data achiziției imobilul era deja amenajat și funcțional și nu mai necesita îmbunătățiri, precum și faptul că în prețul de vânzare al imobilului nu erau incluse lucrările de amenajare, acestea reprezentând costuri suportate de SC .X. SRL.

La dosarul cauzei este anexat actul adițional la contractul de vânzare autentificat sub nr. .X./22.02.2013, act adițional autentificat sub nr. .X./05.03.2013, prin care se precizează:

„Anterior vânzării către .X. SCS, .X. SRL a efectuat investiții la imobilul ce a fost proprietatea sa în sumă totală de .X. lei plus TVA.

.X. SRL și .X. SCS sunt de acord cu majorarea prețului imobilului cu suma de .X. lei plus TVA.”

Astfel, prin actul adițional mai sus menționat au fost stipulate următoarele:

„Am decis încheierea prezentului act adițional prin care modificăm clauzele contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .X./22.02.2013 de Biroul Notarial .X. după cum urmează:

I. Se majorează prețul imobilului ce a format obiectul vânzării cu suma de .X. lei plus TVA, de la .X. lei plus TVA la .X. lei plus TVA.

II. Diferența de preț în sumă de .X. lei se achită de către cumpărătoare, astăzi, data semnării prezentului act adițional, prin virament bancar [...].

III. Prețul total fiind achitat integral, vânzătoarea declară că nu mai are nici un fel de pretenții de la cumpărătoare [...].”

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.145 alin. (1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționate la pct.2 din prezenta decizie, potrivit cărora dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodată, în speță sunt aplicabile prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ, în vigoare la data efectuării operațiunilor, menționate de asemenea la pct. 2 din prezenta decizie, potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(19) din Codul fiscal.

Se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SCS dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei întrucât nu a prezentat rapoarte de lucru detaliate din care să rezulte că lucrările de amenajare (rebranding) facturate de SC .X. SRL au fost efectiv prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SCS, însă în susținerea contestației, așa cum s-a reținut la situația de fapt, aceasta precizează că magazinul situat în orașul .X., la care au fost efectuate lucrările de amenajare (rebranding), a fost achiziționat de la SC .X. SRL, societate care a suportat și costurile cu efectuarea acestor lucrări.

La dosarul cauzei este anexat actul adițional încheiat la contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .X./22.02.2013, din analiza căruia, așa cum a fost acesta prezentat la situația de fapt, rezultă că anterior vânzării către .X. SCS, .X. SRL a efectuat investiții la imobilul ce a fost proprietatea sa în sumă totală de .X. lei plus TVA, respectiv .X. lei, aceasta fiind și valoarea înscrisă în factura nr. .X./27.02.2013 emisă de SC .X. SRL reprezentând „clădire .X. rebranding”.

De asemenea, se reține că potrivit acestui act adițional autentificat sub nr. .X./05.03.2013 au fost modificate clauzele contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .X./22.02.2013 de Biroul Notarial .X., în sensul că a fost majorat prețul imobilului ce a format obiectul vânzării cu suma de .X. lei plus TVA (.X. lei).

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IF .X./14.11.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat faptul că factura

nr. .X./27.02.2013 emisă de SC .X. SRL a avut ca obiect servicii de rebranding pentru care societatea contestatară nu a demonstrat că au fost efectiv prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fără să analizeze contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .X./22.02.2013 și actul adițional la acesta, mai sus menționat și fără să fie consemnate constatări din care să rezulte dacă imobilul „.X.” menționat în factura nr. .X./27.02.2013 emisă de SC .X. SRL a fost achiziționat de contestatar potrivit acestui contract, dacă lucrările de amenajare (rebranding) la acest imobil au fost efectuate anterior vânzării către SC .X. SCS.

De asemenea, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat modalitatea de înregistrare în evidența financiar – contabilă de către contestatar a acestei facturi, respectiv dacă valoarea de achiziție a imobilului „.X.”, conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .X./22.02.2013, a fost majorată cu valoarea serviciilor de amenajare (rebranding), potrivit actului adițional încheiat și dacă acest imobil astfel achiziționat a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SCS.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele anexate la dosarul cauzei și analizate de organul de soluționare a contestației, rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Astfel, deși prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-IF .X./14.11.2014 s-a constatat că SC .X. SCS nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor de rebranding facturate de SC .X. SRL, din documentele analizate anterior rezultă că prin încheierea contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .X./22.02.2013 și a actului adițional la acesta, factura emisă de SC .X. SRL pentru rebranding clădire „.X.” nu reprezintă o prestare de servicii ci o majorare a prețului de vânzare a bunului imobil „.X.”, astfel că în speță, în această situație, nu poate fi vorba de o prestare de servicii, ci de o achiziție a unui bun imobil.

Prin urmare, față de cele reținute mai sus și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune reanalizarea de către acestea a operațiunilor în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestora, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului având în vedere rolul activ conferit de Codul de procedură fiscală.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-IF .X./14.11.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IF .X./14.11.2014 **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmand ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că potrivit noului Cod civil, contractul de vânzare încheiat în forma autentică (la notari) consfințește transmiterea dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător a unui bun, în schimbul unui preț, pe care cumpărătorul se obligă să-l plătească.

Contractul este acordul de voință dintre două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

Potrivit doctrinei, actul adițional este un acord intervenit între părțile care au încheiat un contract prin care acestea convin asupra modificării și completării acestuia, făcând corp comun cu contractul.

**5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă SC .X. SCS beneficiază de dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura nr. .X./22.04.2014 emisă de SC .X. SRL reprezentând „refacturare rebranding depozit .X. - clădire”, în condițiile în care nu justifică cu documente că serviciile de amenajare (rebranding) au fost realizate în beneficiul său, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, în data de 01.04.2014, conform facturii seria .X. nr..X., SC .X. SCS a achiziționat de la SC .X. SRL, conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .X./01.04.2014, imobilul compus din hala depozitare și birouri, cabină pază, clădire post trafo, platforma, teren .X., situat în satul .X., județul .X., achiziție pentru care SC .X. SCS și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Potrivit notei explicative dată de .X., împuternicit al SC .X. SCS, „lucrările de rebranding efectuate la depozitul situat în .X., reprezintă lucrări de amenajare efectuate în vederea îndeplinirii standardelor grupului .X. în ceea ce privește imaginea, administrarea și funcționalitatea unui astfel de spațiu [...]. Ca urmare a achiziției imobilului situat în .X. de către .X. SCS de la SC .X. SRL, .X. a refacturat valoarea investițiilor (lucrări de rebranding) către noul proprietar .X. SCS”.

Astfel, în data de 22.04.2014, SC .X. SRL a emis către SC .X. SCS factura nr. .X. reprezentând „refacturare rebranding depozit .X. – clădire”, în baza căreia aceasta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SCS dreptul de deducere a TVA mai sus menționată având în vedere prevederile art. 145 alin.(2) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.145 alin. (1) și alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționate la pct.2 din prezenta decizie, potrivit cărora dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodată, în speță sunt aplicabile prevederile art. 146 alin. (1) lit. a din același act normativ, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, menționate de asemenea la pct. 2 din prezenta decizie, potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă, informațiile prevăzute la art. 155 alin.(19) din Codul fiscal.

Se reține că SC .X. SCS a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr. .X./22.04.2014 emisă de SC .X. SRL reprezentând „refacturare rebranding depozit .X. – clădire”.

Totodată, se reține că societatea, prin contestația formulată precizează că lucrările de amenajare (rebranding) au fost efectuate de SC .X. SRL la imobilul situat în satul .X., județul .X., în perioada în care aceasta avea calitatea de chiriaș al acestui bun imobil.

Astfel, întrucât la data efectuării lucrărilor de amenajare (rebranding) la imobilul din .X., proprietar al acestuia era SC .X. SRL, societate de la care contestatarul a achiziționat bunul în cauză, astfel cum a fost amenajat de SC .X. SRL, se reține că aceste servicii, denumite generic de rebranding, nu au fost efectuate în beneficiul SC .X. SCS, societatea care a beneficiat de lucrările de amenajare fiind SC .X. SRL în perioada în care a avut calitatea de chiriaș al imobilului respectiv.

Se reține că urmare încheierii contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .X./01.04.2014, SC .X. SCS a achitat către SC .X. SRL întreaga contravaloare a imobilului, ulterior datei de 01.04.2014 nemaifiind încheiate acte adiționale la acest contract prin care să se prevadă o majorare a prețului de vânzare în vederea recuperării lucrărilor de amenajare (rebranding) efectuate de SC .X. SRL și o modalitate de achitare a acestuia către SC .X. SRL, rezultând astfel că valoarea acestor servicii a fost inclusă în prețul achitat de SC .X. SCS vânzătorului, respectiv SC .X. SRL.

Astfel, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației acordul încheiat la data de 02.04.2014 între SC .X. SRL și SC .X. SCS, anexat în copie la dosarul cauzei, prin care părțile au fost de acord ca „societatea .X. SRL să factureze către societatea .X. SCS valoarea investițiilor efectuate la depozitul menționat anterior, în valoare de .X. lei”.

Prin urmare, se reține că serviciile denumite rebranding refacturate către SC .X. SCS nu au fost efectuate în beneficiul contestatarului și nu au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește argumentele societății potrivit cărora între serviciile prestate și lucrările de amenajare efectuate de SC .X. SRL și activitatea desfășurată de SC .X. SCS există o legătură directă în sensul că fără aceste servicii nu ar fi fost posibilă funcționarea societății la parametrii la care aceasta a funcționat, respectiv creșterea activității desfășurate de SC .X. SCS, invocând în acest sens hotărârile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-285/11 și C-.X./05, nu pot fi reținute în

soluționarea favorabilă a contestației întrucât pe de o parte, speța analizată prin această hotărâre nu se referă la dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției unor servicii care nu au fost efectuate în beneficiul persoanei impozabile și nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile ale acesteia, iar pe de altă parte, așa cum s-a reținut mai sus, imobilul a fost achiziționat de la o terță persoană juridică astfel cum a fost amenajat de SC .X. SRL pe perioada cât a fost chiriaș.

Referitor la argumentul contestatarului cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat principiul neutralității TVA, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit jurisprudenței europene, Curtea Europeană de Justiție lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, în cazul în speță, pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor lucrări de amenajare (rebranding) acestea trebuiau să fie prestate în beneficiul SC .X. SCS de către o persoană impozabilă și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, condiții pe care societatea nu face dovada că le-a îndeplinit.

De asemenea, argumentele contestatarului referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat principiul certitudinii impunerii și au refuzat dreptul de deducere a TVA în baza unor condiții suplimentare, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SCS dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor în cauză ca urmare a nerespectării prevederilor art. 145 alin.(2) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv a faptului că aceste achiziții nu erau destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, și nu a unor condiții suplimentare.

Totodată, în ceea ce privește argumentul societății referitor la invocarea principiului proporționalității, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât acest principiu nu se aplică speței, având în vedere că principiul proporționalității vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare.

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 SC .X. SCS** împotriva Deciziei de impunere nr.F-IF .X./14.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IF .X./14.11.2014 de organele de

inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor „licență IT” și „mentenanță”, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SCS beneficiază de dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura nr. .X./29.02.2012 emisă de SC .X. SRL reprezentând „refacturare licență și mentenanță conform anexă”, în condițiile în care nu justifică cu documente că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.**

**În fapt**, în baza contractului de prestări servicii încheiat la data de 20.06.2011, SC .X. SRL, în calitate de prestator, a emis către între SC .X. SCS, în calitate de beneficiar, factura nr. .X./29.02.2012 reprezentând „refacturare licență și mentenanță conform anexă”, în baza căreia SC .X. SCS și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la factura nr. .X./29.02.2012 este anexată o factură emisă de .X. către SC .X. SRL, în valoare de .X. euro.

De asemenea, urmare verificărilor efectuate, conform situației mijloace fixe, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada supusă verificării SC .X. SCS nu a deținut computere, imprimante, faxuri etc. și nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarului dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor „licență IT” și „mentenanță” refacturate de SC .X. SRL.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționate la pct.1 din prezenta decizie, potrivit cărora o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.



Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Totodată, în speță sunt aplicabile prevederile art. 146 alin. (1) lit. a din același act normativ, menționate de asemenea la pct. 1 din prezenta decizie, potrivit cărora, pentru exercitarea dreptului de deducere 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

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

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea nu justifică cu documente că achizițiile de servicii care au făcut obiectul contractului de prestări servicii încheiat la data de 20.06.2011, astfel cum sunt acestea detaliate în anexa 1 la contract, refacturate de SC .X. SRL, au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale SC .X. SCS.

Astfel, nici la data efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației, societatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte în ce au constat serviciile, respectiv natura acestora, prin ce modalități au fost realizate, rapoarte de lucru, numărul de ore prestate, resurse umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor, modalitatea de calcul a tarifelor, etc.

Totodată, se reține că față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, detaliate la cap.II lit.d) și reținute la situația de fapt a prezentei cauze, societatea susține că în perioada 01.01.2011 – 30.06.2011, a avut angajați și a deținut în proprietate computere, laptopuri, etc., necesare desfășurării activității economice și pentru utilizarea cărora a achiziționat licențe IT și servicii de mentenanță aferente anului 2011 de la .X., conform contractului cadru încheiat în data de 01.03.2009, în vederea eficientizării modalității de prestare a serviciilor și de emitere a facturilor serviciile prestate de .X. fiind facturate direct SC .X. SRL care în calitate de cumpărător – revânzător i le-a refacturat, fără însă să înțeleagă să depună documente în baza cărora să facă dovada celor afirmate.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Se reține că legiuitorul nu a impus un anumit tip de documente ci a lăsat la latitudinea contribuabilului să stabilească ce documente se impun a fi întocmite în funcție de natura serviciilor prestate, de specificul activității, însă indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acesta trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat.

În speță se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție, din Decizia nr..X./2012 potrivit căroră “*persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.*

*[...] efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate.”*

Se reține că potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării achiziției în scopul obținerii de

venituri, respectiv de operațiuni taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

Mai mult, jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligarea persoanei impozabile de a demonstra acest drept și anume paragraful 23 din decizia pronunțată în cauza C-110/94 INZO.

Însă, așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a înțeles să depună nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, respectiv în speța în cauză, documente din care să rezulte că serviciile refacturate de SC .X. SRL reprezintă servicii prestate de .X. în beneficiul său, respectiv că licențele IT refacturate erau aferente propriilor computere/laptop-uri, iar în ceea ce privește serviciile de mentenanță în ce au constat acestea, respectiv prin ce modalități au fost realizate, cum ar fi rapoarte de lucru sau orice alte documente în funcție de specificul acestor servicii în baza cărora să se stabilească concret o legătură de cauzalitate între serviciile facturate și societate, în calitate de beneficiar a acestora.

Prin urmare, simpla afirmație a societății, potrivit căreia în perioada 01.01.2011 – 30.06.2011 a avut angajați și a deținut în proprietate computere, laptopuri, etc., necesare desfășurării activității economice și pentru utilizarea cărora a achiziționat licențe IT și servicii de mentenanță aferente anului 2011, fără să fie dovedită cu documente, nu este de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

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 SC .X. SCS împotriva Deciziei de impunere nr.F–IF .X./14.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–IF .X./14.11.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**7. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SCS datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă unui avans încasat și nereturnat urmare stornării acestuia.**

**În fapt**, SC .X. SCS a emis factura nr..X./28.06.2013 către SC .X. SRL în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând avans ce a fost încasat conform extras de cont nr. .X. din data de 01.07.2013.

Factura a fost emisă în baza acordului încheiat în data de 28.06.2013 în care se stipulează că se acordă un avans „pe o perioadă de 6 luni și va fi stins pe baza facturilor aferente serviciilor ce vor fi prestate de SC .X. SCS societății .X. SRL”.

Societatea contestatară a înregistrat nota contabilă cu nr..X. din data de 28.06.2013 și nota contabilă cu nr..X. din data de 31.07.2013 (cont 472.00003 „venituri înregistrate în avans” = cont 706.00005 „venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”) cu sumele de .X. lei, reprezentând, conform situației anexate la nota explicativă din data de 31.10.2014, „avans iunie servicii conform acord”, fără însă să emită factură pentru serviciile prestate către SC .X. SRL aferente lunii iunie, așa cum prevăd dispozițiile art.155 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările următoare.

Sumele de .X. lei (.X. lei+TVA), din datele de 28.06.2013 și 31.07.2013, au fost compensate din avansul încasat în sumă totală de .X. lei.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 30.08.2013, SC .X. SCS a emis factura nr..X. în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă .X. lei, reprezentând „storno avans conform acord din data de 28.06.2013”, fără ca la data emiterii facturii de stornare să returneze suma către SC .X. SRL.

Din avansul nerestituit SC .X. SCS a efectuat următoarele operațiuni:

În luna august 2013:

- a compensat cu avansul încasat facturile emise în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei,
- a înregistrat nota contabilă nr. .X. prin care a compensat cu soldul avansului, TVA de recuperat aferentă lunii august, în sumă de .X. lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de recuperat aferentă lunii august 2013 în sumă de .X. lei, care a fost compensată cu soldul avansului. Astfel la sfârșitul lunii august a rezultat un avans de restituit în sumă de .X. lei.

În luna septembrie 2013:

- a compensat cu avansul încasat facturile emise în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a diminuat soldul avansului cu suma de .X. lei pentru care nu a prezentat

documente justificative, astfel încât acestea nu au luat în considerare această diminuare.

La sfârșitul lunii septembrie 2013 soldul avansului încasat, rămas nerestituit, a fost în sumă de .X. lei.

În luna octombrie 2013:

- a compensat cu avansul încasat facturile emise în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei.

- a înregistrat nota contabilă nr. .X./31.10.2013 prin care a compensat cu soldul avansului, TVA de recuperat aferentă lunii august, în sumă de .X. lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de rambursat aferentă lunii octombrie în sumă de .X. lei.

La sfârșitul lunii octombrie 2013 soldul avansului încasat, rămas nerestituit, a fost în sumă de .X. lei.

În luna noiembrie 2013:

- a achitat suma de .X. lei cu care a fost diminuat soldul încasat, rezultând un avans nerestituit în sumă de .X. lei pentru care societatea nu a prezentat documente de compensare.

Având în vedere faptul că societatea a stornat avansul fără să îl restituie în fapt, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă lunii august 2013 în sumă .X. lei ținând cont de prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit.b) și art.155 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările următoare.

Astfel, având în vedere taxa pe valoarea adăugată aferentă avansului încasat și nerestituit în sumă de .X. lei, echipa de inspecție fiscală a colectat în luna august 2013 TVA în sumă de .X. lei care a fost diminuat pe măsura compensării avansului încasat cu facturi emise și TVA de recuperat, rezultând în final TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei aferentă avansului nereturnat în sumă de .X. lei.

**În drept**, art.134<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

***“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”***

iar potrivit art.134<sup>2</sup> alin.(1) și alin.(2) lit.a) și lit.b) din același act normativ:

***“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.***

**(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:**

**a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;**

**b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;”.**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege, iar exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator, prin excepție la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator sau la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator, avansurile reprezentând plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în baza acordului încheiat în data de 28.06.2013, SC .X. SCS a emis factura nr..X./28.06.2013 către SC .X. SRL în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând avans ce a fost încasat în totalitate în data de 01.07.2013.

Prin notele contabile din datele de 28.06.2013 și 31.07.2013, au fost compensate, din avansul încasat în sumă totală de .X. lei, sumele de .X. lei (.X. lei+TVA), în total .X. lei (.X. lei+TVA), urmare acestei compensări rămânând încasată și necompensată suma de .X. lei.

În data de 30.08.2013, SC .X. SCS a emis factura nr..X. în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă .X. lei, reprezentând „storno avans conform acord din data de 28.06.2013”, fără ca la data emiterii facturii de stornare să returneze suma către SC .X. SRL.

Totodată, se reține că, așa cum s-a prezentat la situația de fapt, în lunile august-septembrie 2013 societatea a compensat cu avansul încasat facturile emise și TVA de recuperat, iar în luna noiembrie a achitat o parte din sumă, cu care a diminuat soldul încasat, rezultând un avans nerestituit în sumă de .X. lei pentru care contribuabilul verificat nu a prezentat documente de compensare sau documente justificative pentru înregistrarea diminuării avansului (luna septembrie 2013).

Se reține că în ceea ce privește avansurile facturate de diverși furnizori/prestatori, în conformitate cu pct. 72 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de

aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„(2) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri ori prestări de servicii se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat ori pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau la facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (19) lit. r) din Codul fiscal. [...]”.**

Potrivit acestor prevederi legale, regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii, stornarea efectuându-se separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.

Având în vedere că avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora, faptul că în luna august 2013 SC .X. SCS a stornat factura de avans nr. .X./28.06.2013 emisă către SC .X. SRL pentru suma de .X. lei, precum și faptul că TVA aferentă lunii august 2013 a fost diminuată pe măsura compensării avansului încasat cu facturi emise și TVA de recuperat, iar societatea nu a prezentat documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește compensările care nu au fost luate în considerare, se reține că în mod legal acestea au stabilit TVA colectată rezultată aferentă avansului încasat dar nereturnat, în sumă de .X. lei.

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 SC .X. SCS împotriva Deciziei de impunere nr.F–IF .X./14.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–IF .X./14.11.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**8. Referitor la contestația îndreptată împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.F-IF .X./14.11.2014, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care Decizia de nemodificare a bazei de impunere mai sus menționată nu a fost emisă de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, iar SC .X. SCS nu are calitatea de mare contribuabil.**

**În fapt**, urmare soluționării decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr.X./25.03.2014 aferent perioadei 01.02.2014 – 28.02.2014, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F-IF .X./14.11.2014.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.205 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“ (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.(...) ”*

coroborat cu prevederile art. 206 alin. (2) din același act normativ:

*“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emiteră a actului administrativ fiscal”.*

Potrivit art.209 alin.1 lit.a) și lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane*



lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control. [...]

c) *Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.*”

Totodată, potrivit art.88 lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

e) *deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.*”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor soluționează numai contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare, care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.

Având în vedere prevederile legale citate, faptul că Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-IF .X./14.11.2014 nu este un act administrativ fiscal emis de organe centrale cu atribuții de inspecție fiscală, iar SC .X. SCS nu are calitatea de mare contribuabil, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența materială de a soluționa contestația formulată de SC .X. SCS împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F-IF .X./14.11.2014, soluționarea acestui capăt de cerere intrând în competența structurii specializate cu atribuții de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., potrivit art. 209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru capatul de cerere referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-IF .X./14.11.2014, dosarul contestației formulată de SC .X. SCS va fi transmis Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al deciziei privind nemodificarea bazei de impunere contestată, în vederea înaintării spre competență soluționare structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

**9. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestație societatea nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

**În fapt**, prin contestația formulată, în ceea ce privește decontul de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr..X./25.02.2014, societatea contestă TVA în sumă de .X. lei din totalul stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, aducând argumente, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii, doar pentru TVA în sumă de .X. lei, rezultând o diferență în sumă de .X. lei pentru care SC .X. SCS nu prezintă motive de fapt și de drept sau documente în susținerea acesteia, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:  
c) motivele de fapt și de drept;  
d) dovezile pe care se întemeiază; ”**

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**“Contestația poate fi respinsă ca:  
b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.**

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. 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.”**

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră, „*contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

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

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care

invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X./X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *”motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că deși SC .X. SCS contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-IF .X./14.11.2014 cu privire la această sumă, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SCS în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, în conformitate cu 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. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**10.** Referitor la suma totală de **.X. lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, urmare soluționării decontului de TVA cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr..X./25.02.2014, având în vedere că:

- la pct.1, pct.5, pct.6 și pct.7 din prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SCS, la pct.2, pct.3 și pct.4 din prezenta decizie a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. F-IF .X./14.11.2014, iar la pct.9 din prezenta decizie a fost respinsă ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SCS, pentru sume reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, astfel cum au fost contestate de societate și care au condus la stabilirea taxei pe valoarea adăugată suplimentară și rămasă de plată în sumă de .X. lei,

- stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației nu poate stabili cuantumul accesoriilor în funcție de soluțiile pronunțate în prezenta decizie,

- pe baza anexelor la Raportul de inspecție fiscală nr. F-IF .X./14.11.2014 organul de soluționare a contestației nu poate defalca accesoriile corespunzătoare taxei pe valoarea adăugată pentru care s-au pronunțat soluțiile de desființare parțială a Deciziei de impunere nr. F-IF .X./14.11.2014, de respingere ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SCS și de respingere ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SCS,

se va desființa Decizia de impunere nr. F-IF .X./14.11.2014 pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora ținând cont de soluțiile pronunțate, urmând să se emită un nou act administrativ fiscal.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1. lit.a) și lit.b) și pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. SCS împotriva Deciziei de impunere nr.F-IF .X./14.11.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IF .X./14.11.2014, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-IF .X./14.11.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor**

Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IF .X./14.11.2014, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SCS împotriva Deciziei de impunere nr.F-IF .X./14.11.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IF .X./14.11.2014, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-IF .X./14.11.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IF .X./14.11.2014, în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze cuantumului obligațiilor fiscale accesorii datorate bugetului general consolidat, ținând cont de soluțiile pronunțate prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal.

5. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală în ceea ce privește soluționarea contestației formulată de SC .X. SCS împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-IF .X./14.11.2014 și transmiterea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent, în vederea înaintării acesteia spre competență soluționare structurii specializate din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

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

**DIRECTOR GENERAL**  
**.X.**