



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17 sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : contestații.anaf@mfinante.ro

DECIZIA NR.242/2012

privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. .X. S.R.L. din jud..X.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907974/22.11.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./18.11.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/22.11.2011 asupra contestației formulată de **S.C. .X. .X. S.R.L.**, cu sediul în Sat X, Comuna X, Nr.X, Jud. .X., CIF X, reprezentată de .X. SCPA, potrivit împuternicirii avocațiale nr..X./2011, anexata in original la dosarul cauzei.

S.C. .X. .X. S.R.L. contesta parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC-.X./09.08.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./09.08.2011 de organele de inspecție fiscală din cadrul de Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv suma de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilita suplimentar de plata ;**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.**

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția nr..X./09.08.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

În raport de data comunicării actelor administrative fiscale atacate, respectiv **12.09.2011**, așa cum reiese din copia confirmării de primire anexată la

dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă la Oficiul poștal în data de **13.10.2011**, așa cum rezultă din copia plicului, aflat la dosarul cauzei.

La data depunerii contestației societatea contestatoare se afla la poziția X din Anexa 2 la O.P.A.N.A.F. nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, 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 legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. .X. S.R.L.**

I. S.C. .X. .X. S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC-.X./09.08.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, precizând următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2006 – 31.12.2010, perioadă în care societatea a înregistrat TVA deductibilă în sumă totală de .X. lei.

Societatea precizează faptul că urmare a operațiunilor desfășurate, organele de inspecție fiscală, au colectat TVA suplimentară, respectiv au respins dreptul de deducere a TVA și au calculat accesorii aferente.

1. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar pentru cheltuieli de publicitate nedeductibile și accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**, societatea precizează faptul că în anul 2008 a încheiat cu S.C. .X. S.R.L. contractul de publicitate nr..publicării în cotidienele centrale a inserțiilor publicitare contractate de beneficiar”. Prin actul aditional nr.X, durata contractului a fost prelungită de la data de 08.01.2009 până la data de 30.12.2012.

În baza acestui contract, S.C. .X. S.R.L. a emis factura nr..

În ceea ce privește motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru această sumă, societatea precizează următoarele:

- pentru neacordarea dreptului de deducere, organele de inspecție fiscală au invocat un temei de drept complet eronat, respectiv prevederile art.21 alin.(1), alin.(2) lit.d) și art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, aceste prevederi fiind aplicabile impozitului pe profit. Regimul și condițiile deductibilității TVA sunt reglementate expres de Directiva Europeană nr.2006/112/CEE privind regimul comun al taxei pe valoarea adăugată și titlul VI din Codul fiscal.

- referitor la susținerile organelor de inspecție fiscală conform cărora nu au fost prezentate documente justificative privind realizarea efectivă a prestațiilor, societatea a anexat la dosarul contestației exemple de apariții în presă a machetelor publicitare privind parchetul din .X. și oferta de vânzare a fabricilor de parchet și panouri de lemn.

- referitor la susținerile organelor de inspecție fiscală conform cărora spațiul publicitar a fost utilizat în alt scop decât cel inițial, societatea precizează că în contractul de publicitate era prevăzut astfel *"publicarea în cotidienele centrale a inserțiilor publicitare comandate de beneficiar"*, prin urmare în acest obiect încadrându-se atât publicitatea parchetului de .X., cât și a ofertelor de vânzare a fabricilor, precum și a oricărui alt obiectiv comercial al acesteia.

- referitor la exercitarea dreptului de deducere raportată la momentul exigibilității TVA, societatea consideră ca organele de inspecție fiscală au interpretat și aplicat total eronat prevederile legale, respectiv art.134 alin.3 din Codul fiscal.

În acest sens, societatea invocă prevederile art.134² și art.145 alin.(1) din Codul fiscal, precum și prevederile art.146 din același act normativ.

Prin urmare, din interpretarea prevederilor legale invocate, societatea consideră că în cazul emiterii/primirii unei facturi de avans pentru servicii ce urmează a fi prestate, exigibilitatea taxei – atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, este anterioară momentului prestării serviciilor, precizând și faptul că în acest sens este și jurisprudența Curții Europene de Justiție.

Societatea solicită să se constate faptul că în condițiile în care la momentul primirii facturii de avans emise de S.C. .X. S.R.L., indeplinea toate condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere, refuzul recunoașterii acestui drept și implicit dispoziția de măsuri dată de organele de inspecție fiscală în vederea înscrierii taxei pe valoarea adăugată aferente în contul de TVA neexigibil contravin dispozițiilor exprese ale legislației fiscale și hotărârilor Curții Europene de Justiție.

2. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**, aferente achizițiilor de autovehicule precum și prestări servicii în legătură cu autovehicule noi sau existente în parcul auto al societății efectuate de la operatori intracomunitari și/sau din import, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au

acordat drept de deducere pentru aceste sume, considerând că bunurile achiziționate nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, fără a oferi o motivare serioasă în fond și în drept.

Societatea susține că neacordarea dreptului de deducere pentru aceste sume încalcă dispozițiile art.145 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea susține că autovehiculele obișnuite folosite în activitatea curentă a societății au fost achiziționate anterior intrării în vigoare a art.145 ^1 din Codul fiscal și prin urmare nu intră sub incidența limitării speciale a dreptului de deducere prevăzut de acesta, iar autovehiculele de lux cumpărate în scopul revânzării este o livrare supusă TVA, nu exista niciun motiv care sa puna in discutie deductibilitatea TVA aferenta achizitiei.

3. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și accesorii în sumă de **.X. lei**, aferente achizițiilor de bunuri/prestări de servicii de la operatori intracomunitari, altele decât auto, societatea menționează că în conformitate cu prevederile art.145 și art.146 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul de a deduce taxa 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, în condițiile în care acestea sunt utilizate în folosul activităților taxabile și există o factură în original în baza căreia își poate exercita dreptul de deducere.

Societatea precizează că în perioada 2001 – 2010, a achiziționat de la operatori intracomunitari elemente de construcții, obiecte sanitare, mobilier și alte dotări casnice, având ca destinație următoarele locații:

- .X., str. .X., nr.X;
- .X., str. .X., nr.X, ap.X
- .X., str. .X., bl.X, ap.X

Prin urmare, având în vedere că cele două locuințe de serviciu și protocol sunt folosite exclusiv în vederea asigurării cazării partenerilor de afaceri și a personalului navigant, având în vedere că întâlnirile de afaceri sunt evenimente indiscutabil efectuate în interesul desfășurării de operațiuni taxabile și având în vedere dispozițiile legale, societatea consideră că sunt întrunite toate condițiile în vederea exercitării taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor privind amenajarea și întreținerea celor doua locații.

4. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și accesorii în sumă de **.X. lei**, aferente achizițiilor intracomunitare de bunuri ulterior vândute, societatea precizează faptul că motivarea organelor de inspecție fiscală precum că *"societatea nu a prezentat documente justificative privind utilizarea în societate până la data înstrăinării"*

este complet nepertinentă și illogică, fiind de notorietate că orice antreprenor utilizează materiile prime și materialele achiziționate exclusiv în scopul executării lucrării contractate, neputând fi vorba despre o utilizare a acestora între momentul achiziției și momentul încorporării lor în lucrare.

Societatea menționează că în conformitate cu prevederile art.145 și art.146 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul de a deduce taxa 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, în condițiile în care acestea sunt folosite în folosul activităților taxabile și există o factură în original în baza căreia își poate exercita dreptul de deducere.

Prin urmare, având în vedere că bunurile și materialele în cauză au fost utilizate în vederea executării lucrărilor de antrepriză, că aceste lucrări au fost facturate beneficiarilor cu TVA și având în vedere dispozițiile legale, societatea consideră că sunt întrunite toate condițiile în vederea exercitării TVA aferente cheltuielilor privind achiziția acestora.

5. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și accesorii în sumă de **.X. lei**, societatea precizează faptul că din punct de vedere al deductibilității TVA, identitatea beneficiarului final al serviciilor nu are nici o relevanță, atâta timp cât serviciile fac parte din activitatea taxabilă a persoanei impozabile.

Societatea precizează faptul că a contractat prestatori externi de servicii, respectiv S.C.X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., în vederea executării unor lucrări de specialitate pentru locația din .X., str. .X., ce au fost refacturate cu TVA către beneficiarii proiectului în baza contractului de execuție nr..X./18.09.2008.

Societatea mai precizează faptul că deși refacturarea cu TVA a acestor servicii reprezintă o componentă a activității sale taxabile, organele de inspecție fiscală au considerat că TVA-ul aferent achiziției este nedeductibil, întrucât: *“lucrările efectuate și înregistrate în evidența contabilă a societății și care au fost ulterior refacturate asociatului unic [...] au avut ca destinație alte locații care nu au legătură cu activitatea societății”*.

În speță, societatea precizează, că din moment ce serviciile subcontractate către S.C. .X. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. au fost efectuate în legătură cu activitatea taxabilă a acesteia și facturate cu TVA beneficiarului final al lucrărilor de antrepriză, respingerea dreptului de deducere a TVA de către organele de inspecție fiscală este netemeinică și abuzivă.

Prin urmare societatea solicită desființarea în parte a Deciziei de impunere nr.F-MC-.X./09.08.2011 și a considerentelor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./09.08.2011 pentru suma de .X. lei reprezentând TVA și accesorii

aferente, precum și a Dispoziției de măsuri nr..X./09.08.2011 în ceea ce privește înregistrarea sumei de .X. lei ca TVA neexigibila.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC-.X./09.08.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./09.08.2011 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-au constatat următoarele:

1. În luna aprilie 2008, a fost înregistrată factura nr..X./30.04.2008 în valoare totală de .X. lei din care TVA deductibilă în sumă de .X. lei emisă de S.C. .X. S.R.L. reprezentând cheltuieli de publicitate conform Contractului de publicitate nr..X./30.04.2008.

Urmare răspunsului dat de către reprezentanții societății contestatăre la Nota explicativă înregistrată sub nr..X./08.06.2011 prin care s-au solicitat explicații privind deducerea TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au considerat că justificările prezentate contravin prevederilor art.21 alin.(1), alin.(2) lit.d) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederilor pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că nu s-au prezentat documente justificative privind realizarea efectivă a prestațiilor pentru perioada 30.04.2008 – 31.12.2010.

Astfel, având în vedere art.1 al Actului adițional nr.1 la Contractul de publicitate nr..X./30.04.2008 care modifică durata de valabilitate a contractului până la 30.12.2012 și art.134 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor de publicitate facturate de S.C. .X. S.R.L.

2. În perioada 2006 – 2010 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziții de autovehicule noi sau existente în parcul auto al societății, efectuate de la operatori intracomunitari si/sau din import, în valoare de .X. lei pentru care societatea a înregistrat TVA deductibilă în sumă de .X. lei.

Urmare răspunsului dat de către reprezentanții societății contestatăre la Nota explicativă înregistrată sub nr..X./28.06.2011 prin care s-au solicitat explicații privind deducerea TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că justificările prezentate contravin prevederilor art.21 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.145 ^1 alin.(1), art.148 lit.a) și art.128 alin.(4) din Legea nr.571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că societatea achiziționează bunuri și servicii în valoare de .X. lei care nu au

legătură cu activitatea economică desfășurată, drept pentru care nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor intracomunitare și/sau import.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste achiziții societatea a prezentat numai factura fără alte documente justificative din care să rezulte necesitatea și realitatea achiziționării acestor bunuri și servicii.

3. Organele de inspecție fiscală au mai constatat faptul că în perioada 2006 – 2010 S.C. .X. .X. S.R.L. a efectuat achiziții de bunuri/prestări servicii de la operatori intracomunitari în valoare de .X. lei constând în elemente de construcții, elemente sanitare, mobilier și alte dotări casnice înregistrate în evidența contabilă în conturile de investiții în curs, respectiv mijloace fixe, pentru care a înregistrat TVA deductibilă în sumă de .X. lei.

În urma verificării obiectivelor, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste achiziții au avut ca destinație locația din .X. str. .X. nr.26, .X. str. .X., nr.X, ap.X și .X. str. .X., bl.1, sc.X, ap.X.

În timpul inspecției fiscale, potrivit dispozițiilor art.94 alin.(3) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au formulat Nota explicativă înregistrată sub nr..X./11.07.2011 prin care s-au solicitat explicații privind tratamentul fiscal aplicat TVA în sumă de .X. lei.

Totodată, s-a solicitat societății prezentarea documentelor justificative referitoare la realitatea și necesitatea acestor achiziții, potrivit art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr.571/2003.

Urmare răspunsului dat de către reprezentanții societății, organele de inspecție fiscală au considerat că justificările prezentate contravin prevederilor art.21 alin.(1) și art.(4) lit.m), art.145 alin.(2) lit.a), art.148 lit.a) și art.128 alin.(4) din Legea nr.571 privind Codul fiscal și pct.53 alin.(2) lit.c) din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că societatea achiziționează bunuri și servicii în valoare de .X. lei care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, drept pentru care nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor intracomunitare și/sau import.

4. Referitor la achizițiile intracomunitare de bunuri ulterior vândute, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative privind utilizarea până la data instrăinării, în timpul controlului organele de inspecție fiscală au solicitat explicații cu privire la TVA în sumă de .X. lei prin Notele explicative înregistrate sub nr..X./28.06.2011 și nr..X./11.07.2011.

Răspunsul dat de reprezentantul legal al societății nu a fost însușit de organele de inspecție fiscală, deoarece contravin prevederilor art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că nu prezinta documente justificative privind necesitatea acestor achiziții și dacă au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile fiind înregistrate în categoria imobilizărilor corporale amortizabile.

Organele de inspecție fiscală au mai reținut în acest sens faptul că vânzarea autovehiculelor reprezintă operațiuni impozabile așa cum sunt definite de art.126 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, ajustarea TVA-ului prin emiterea facturii de vânzare a bunurilor, contravenind prevederilor art.148 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la achiziția din luna decembrie 2010 a unui .X. .X. și a unor piese de schimb, organele de inspecție fiscală precizează că numai piesele de schimb au făcut obiectul notei explicative.

Referitor la achiziționarea unei mașini de curse pentru promovarea și publicitatea societății, organele de inspecție fiscală nu și-au însușit explicațiile societății, deoarece contravin art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003.

De asemenea, referitor la achiziția altor bunuri/prestări servicii de la operatori intracomunitari, înregistrate în evidența societății în contul 2311 "investiții în curs" pe diverse obiective, și care ulterior au fost refacturate către persoane fizice afiliate societății, organele de inspecție fiscală nu și-au însușit explicațiile societății deoarece acestea au avut ca destinație locațiile din .X., str. .X., nr.X, precum și locația din .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei, reprezintă baza de calcul pentru majorări de întârziere, pentru perioada cuprinsă între data achiziției și data vânzării bunurilor.

5. Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă unor prestări de servicii ulterior vândute, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative privind necesitatea în societate până la data înstrăinării, în timpul controlului, potrivit dispozițiilor art.94 alin.(3) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au formulat Nota explicativă înregistrată sub nr..X./14.07.2011 prin care s-au solicitat explicații privind deducerea acesteia.

Urmare răspunsului dat de către reprezentanții societății, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare explicațiile furnizate, întrucât lucrările efectuate și înregistrate în contabilitate au avut ca destinație, locații care nu au legătură cu activitatea societății, fapt pentru care au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei ca bază de calcul pentru majorările de întârziere.

Prin **Dispoziția de măsuri nr..X./09.08.2011** organele de inspecție fiscală au dispus evidențierea în contabilitate a diferenței stabilită suplimentar la control în sumă de .X. lei, pe baza următoarelor considerente:

În aprilie 2008, societatea a înregistrat în contabilitate factura nr..X./30.04.2008 în valoare totală de .X. lei din care TVA deductibilă .X. lei, emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând cheltuieli de publicitate conform Contractului de publicitate nr..X./30.04.2008.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru această sumă, urmând ca societatea să procedeze la evidențierea în contabilitate a diferenței de sumă stabilită suplimentar.

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

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusa solutionarii este daca Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a TVA înscrisa în factura fiscală nr..X./30.04.2008 emisă de S.C. .X. S.R.L. în baza contractului de publicitate nr..X./30.04.2008, în condițiile în care serviciile nu au fost prestate în scopul realizării de operațiuni taxabile ale persoanei impozabile verificate.

În fapt, în luna aprilie 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr..X./30.04.2008 pentru suma de .X. lei cu TVA aferentă în suma de .X. lei, emisă de S.C. .X. S.R.L. în baza contractului de publicitate nr..X./30.04.2008, reprezentând cheltuieli de publicitate, respectiv publicitate în ziarul .X. în vederea promovării mărcii "Parchet de .X." și a necesității lichidării stocului de parchet existent.

În baza facturii primite, S.C. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere asupra TVA în suma de .X. lei la momentul exigibilității taxei (data facturii emise de S.C. .X. S.R.L.) prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2008.

Organele de inspecție fiscală au considerat că întrucât societatea nu a prezentat documente justificative privind realizarea efectivă a prestațiilor pentru perioada 30.04.2008 – 31.12.2010, nu au fost respectate prevederile legale în vigoare în perioada verificată.

Astfel, având în vedere art.1 al Actului adițional nr.1 la Contractul de publicitate nr..X./30.04.2008 care modifică durata de valabilitate a contractului până la 30.12.2012 și art.134 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor de publicitate facturate.

In sustinerea cauzei societatea mentioneaza ca: „din interpretarea coroborata a prevederilor art.145, art.134² si art.146 din Codul fiscal, rezulta ca in cazul emiterii/primirii unei facturi de avans pentru servicii ce urmeaza a fi prestate, exigibilitatea taxei – atat pentru furnizor, cat si pentru beneficiar, este anterioara momentului prestarii serviciilor. Cu alte cuvinte, la momentul emiterii/primirii unei facturi de avans, furnizorul are obligatia de a colecta TVA iar beneficiarul are dreptul corelativ de a deduce TVA.”

De asemenea, societatea sustine ca: „interpretarea de mai sus este confirmata si de jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, care este consecventa in a considera ca sistemul de deducere a TVA este menit sa il degreveze in intregime pe contribuabil de povara platii TVA in cursul desfasurarii activitatii sale economice. In absenta oricarei prevederi care sa indreptateasca Statele Membre in a limita dreptul de deducere acordat persoanelor impozabile, dreptul de deducere trebuie exercitat imediat, cu privire la taxa aferenta achizitiilor (a se vedea in acest sens hotararile pronuntate in cauzele C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, C-268/83 Rompelman, C-110/94 INZO).”

Societatea sustine faptul că : ”în condițiile în care la momentul primirii facturii de avans emise de S.C. .X. S.R.L., indeplinea toate condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere, refuzul recunoasterii acestui drept și implicit, dispoziția de măsuri dată de organele de inspecție fiscală in vederea înscrierii taxei pe valoarea adăugată aferente în contul de TVA neexigibil contravin dispozițiilor exprese ale legislației fiscale și hotărârilor Curții Europene de Justiție.”

In drept, prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

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

a) operațiuni taxabile; [...]"

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere, orice persoană impozabilă trebuie să justifice că achizițiile sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală se reține că S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat contractul cu S.C. .X. S.R.L. în data de 30.04.2008, iar până la finalizarea

inspecției fiscale societatea nu a beneficiat de serviciile contractate, ceea ce vine în contradicție cu cele invocate de societate, respectiv *"necesitatea promovării mărcii...interesul subscrisei în promovarea mărcii"*.

Totodată, se reține că societatea se referă la stocul de parchet înregistrat la 31.12.2007, după închiderea capacităților de producție ceea ce nu justifică demararea publicității abia în anul 2011, iar publicitatea la care se referă constă în existența a 3 machete care au fost anexate contestației reprezentând pagini cu informații descărcate de pe site-ul societății www.X.com.

Nu poate fi reținut argumentul societății privind temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală, deoarece pe lângă art.21 alin.(1) și alin.(2) lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au invocat art.145 al titlului VI din Codul fiscal cu privire la regimul deducerilor, care condiționează dreptul de deducere de utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, se reține faptul că societatea a invocat numai prevederile Directivei 2006/112/CE, privind dreptul de deducere a TVA, dar fără a indica care articol din Codul Fiscal invocat de organele de inspecție fiscală nu ar fi în corespondență cu cel din Directiva Europeană, fără a lua în considerare art.145 din Codul fiscal, care dă dreptul de deducere a TVA numai în măsura în care serviciile achiziționate sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, prevedere care este în deplină corespondență cu art.168 din Directiva 2006/112/CE.

Referitor la exercitarea dreptului de deducere, atât Codul fiscal, cât și legislația comunitară stabilesc că pentru achizițiile folosite pentru activitatea sa economică chiar și înainte de realizarea efectivă a acestora, persoana impozabilă are drept de deducere a taxei prezumându-se ca sunt în folosul operațiunilor taxabile cu condiția ca intenția persoanei impozabile de a utiliza serviciile în folosul activității sale să se dovedească a fi de bună credință.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține ca organele de inspecție fiscală au stabilit prin Raportul de inspecție fiscală TVA nedeductibilă fiscal pentru cheltuielile de publicitate potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, întrucât din documentele justificative prezentate și din explicațiile date prin Nota explicativă, nu rezulta ca serviciile de publicitate contractate sunt în folosul activității sale economice, nu au putut stabili cu certitudine scopul contractării acestor servicii de publicitate, necesitatea efectuării acestor cheltuieli, stadiul derulării contractului.

În acest sens, se rețin cauzele date în pronunțare Curții Europene de Justiție, respectiv :

Hotărârea dată în cauza C-268/83 Rompelman se referă la stabilirea momentului în care are loc exploatarea bunurilor imobile pornind de la achiziționarea unei cladiri (în rate-fiind în construcție) în scopul închirierii, pentru

care inspectorul fiscal a respins cererea de returnare a taxei pe motiv ca la data achiziționării investitorul nu începuse exploatarea acestei investiții. Curtea a hotărât că această achiziție poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din a șasea directivă, (în vigoare la data hotărârii) cu condiția să fie în folosul activității sale economice și să corespundă cu intenția declarată a investitorului de a utiliza în viitor bunul. Totuși Curtea mai precizează că această dispoziție nu exclude posibilitatea ca Administrația Fiscală să solicite ca intenția declarată să fie susținută prin dovezi obiective, precum dovada că incintele ce urmează a fi construite sunt adecvate explorării comerciale.

În speță, se reține că soluția dată în această cauză, susține constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv faptul că societatea trebuia să justifice TVA dedusă pentru activitatea sa economică cu dovezi obiective (ex. scopul publicității, termenele de relizare, studii de impact pentru bunurile promovate, beneficiul adus firmei, etc) intenția de a utiliza serviciile de publicitate în folosul activității sale.

Hotărârea dată în cauza C-37/95 Ghent Coal Terminal NV – cu privire la interpretarea potrivit căreia dreptul de deducere se poate exercita pentru investițiile care au fost destinate inițial utilizării în societate iar din motive independente de voința investitorului nu au fost niciodată puse în funcțiune. Cauza se referă la un investitor care a achiziționat un teren în zona unui port, iar ulterior la inițiativa municipalității investitorul a schimbat terenul în cauză, pentru alte terenuri situate în altă zonă a portului și în consecință acesta nu a folosit terenul în scopul inițial, dar înainte de schimb a făcut investiții care au dat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Deși s-a demonstrat că schimbul a fost considerat ca fiind un caz de forță majoră pe care investitorul nu a putut să îl evite, autoritățile au concluzionat că acesta nu a folosit terenul în scopul de a efectua operațiuni imposabile, însă societatea a contestat această decizie, iar Curtea a dat drept de deducere acestor investiții care au fost destinate inițial utilizării în întreprindere, dar din motive independente de voința sa nu au fost puse niciodată în funcțiune.

Se reține, că societatea nu este în această situație, deoarece nu a putut demonstra cu dovezi obiective până la închiderea inspecției fiscale, ca aceste cheltuieli de publicitate sunt pentru activitatea sa economică, că obiectul contractului nu a fost realizat din motive obiective, care sunt cauzele întârzierii în relizarea campaniei publicitare, care se dorea a fi susținută în intenția inițială a contestatarii și pentru care societatea a plătit integral costul serviciilor la data încheierii contractului.

Se reține, ca o concluzie privind Hotărârile Curtii de Justiție pe care societatea le-a invocat ca fiind relevante în speța sa, că acestea au un caracter consultativ și nu se pot substitui prevederilor din legislația națională, mai mult cauzele invocate susțin constatările organelor de inspecție fiscală, în sensul ca

societatea isi poate exercita dreptul de deducere imediat pentru TVA aferenta serviciilor cu conditia sa detina o factura emisa conform art.155 si sa demonstreze ca achizitia este pentru realizarea de operatiuni impozabile potrivit art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele expuse, se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare, unde se stipulează: **(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**”, coroborat cu prevederile pct.11.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”**, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulata de **S.C. .X. .X. S.R.L.** privind suma de **.X. lei** reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

În ceea ce priveste suma de **.X. lei** reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere nr.F-MC-.X./09.08.2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa în baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-.X./09.08.2011, se retine ca acestea reprezinta masură accesorie aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, iar potrivit principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, urmeaza calea principalului.

Astfel, întrucât pentru TVA stabilită suplimentar de plată în cuantum de **.X. lei** a fost respinsă contestația ca neintemeiata se va respinge contestația si pentru acest capăt de cerere.

2. În ceea ce privește 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 S.C. .X. .X. S.R.L. beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta achiziționării de autovehicule și prestării de servicii în legătură cu autovehicule noi sau existente în parcul auto în condițiile în care, societatea nu justifică cu documente necesitatea acestor cheltuieli în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, în perioada 2006 – 2010, S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziții de autovehicule noi sau existente în parcul auto al

societății, efectuate de la operatori intracomunitari și/sau din import, în valoare de .X. lei pentru care a înregistrat TVA deductibilă în sumă de .X. lei, prin înregistrarea notei contabile 4426=4427, respectiv 4426=5121 în cazul importurilor de bunuri.

Întrucât societatea a achiziționat bunuri care nu au legătură cu obiectul de activitate al acesteia, precum și pentru faptul că a prezentat numai factura de achiziție, fără alte documente justificative, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) și art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

În susținerea cauzei societatea mai menționează: „refuzul recunoașterii dreptului de deducere pentru achiziția autovehiculelor încalca dispozițiile art.145 alin.2 din Codul fiscal, conform cărora orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.”

Prin contestație societatea susține că: „autovehiculele obișnuite folosite în activitatea curentă a societății au fost achiziționate înainte de intrarea în vigoare a prevederilor art.145¹ din Codul fiscal, iar autovehiculele de lux cumpărate în scopul revânzării sunt o livrare supusă taxei pe valoarea adăugată, iar organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere considerând că bunurile achiziționate nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, fără a oferi însă o motivare serioasă în fond și în drept.”

În drept, prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

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

a) **operațiuni taxabile; [...]**”, coroborate cu prevederile art.128 alin.4 din același act normativ :

ART. 128

Livrarea de bunuri

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) **preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere, orice persoană impozabilă trebuie să justifice că achizițiile sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în perioada 2006 – 2010 S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziții de autovehicule noi sau existente în parcul auto al societății, efectuate de la operatori intracomunitari și/sau din import, în valoare de .X. lei pentru care a înregistrat TVA deductibilă în sumă de .X. lei.

Totodată, se reține că pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată societatea a prezentat numai facturi fără alte documente justificative din care să rezulte că atât achiziționarea de autovehicule cât și prestările de servicii efectuate autovehiculelor noi sau existente în parcul auto, sunt destinate operațiunilor taxabile.

De altfel, societatea însăși recunoaște indirect inexistența documentelor justificative referitoare la utilizarea acestor bunuri și servicii pentru activitatea economică a societății, în caz contrar având posibilitatea să le anexeze la contestație, singurele documente pe care le-a adus societatea la inspecția fiscală au fost facturile și documentele de transport cu care a justificat proveniența achizițiilor, nicidecum utilizarea acestora pentru activitatea economică a societății.

Se reține că în condițiile în care societatea nu a demonstrat organelor de inspecție fiscală utilizarea în folosul operațiunilor economice în perioada în care au fost înregistrate în contabilitatea societății achizițiile de autovehicule respective, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că bunurile achiziționate nu au legătură cu activitatea economică desfășurată.

Începând cu data de 01.05.2009, speței în cauză i se aplică și prevederile art. 145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la limitările speciale ale dreptului de deducere a TVA, care precizează :

"(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare

a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.

(3) Prevederile alin. (1) și (2) nu se aplică pentru avansurile care au fost achitate înainte de data de 1 mai 2009 pentru valoarea totală sau parțială a vehiculelor rutiere motorizate, dacă livrarea acestora intervine după data de 1 mai 2009 inclusiv.

(4) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2010 inclusiv.

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹".

Având în vedere cele de mai sus, se reține faptul că nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de autovehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru autoturisme care nu sunt destinate transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească X kg și care să nu aibă mai mult de X scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține ca bunurile care au făcut obiectul acestui capat de cerere au fost înregistrate de societate în contabilitate în imobilizări corporale și supuse regimului de amortizare. Or, pentru a se încadra în categoria « comerț » cu autoturisme sau autovehicule de lux cumpărate în scopul revanzării, așa cum susține contestatoarea, este de notorietate faptul că trebuie îndeplinite câteva condiții minimale: achizițiile trebuie să fie înregistrate în contabilitate în conturi specifice de marfă, conform Legii nr.82/2001 a contabilității, republicată, și O.M.F.P. nr.3055/2009 privind aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directivele europene, vânzătorul trebuie să dețină un loc special de unde să le comercializeze, să dețină autorizațiile legale pentru comercializarea acestora. Achiziționarea unor autoturisme încadrate de societate ca fiind de lux, înmatricularea mașinilor pe

numele societatii, inregistrarea pe cheltuieli cu amortizarea acestora pentru o perioada pentru ca apoi sa fie revandute membrilor familiei asociatului la valoarea ramasa de amortizat, deci o valoare mai mica decat valoarea de achizitie nu reprezinta o tranzactie economica pentru societate si nici nu dovedeste utilizarea acestora in scopul activitatii societatii.

Se mai retine ca societatea nu a justificat utilizarea acestor masini in activitatea firmei, aceste masini au suferit si o serie de imbunatatiri consistente care au fost inregistrate in conturile de cheltuieli ale firmei si pentru care societatea nu a prezentat argumente sau documente justificative privind necesitatea lor pentru activitatea economica a firmei.

Prin urmare, întrucât societatea nu face dovada cu documente a necesității efectuării cheltuielilor cu achizițiile de autovehicule și prestări de servicii legate de autovehicule noi sau de cele existente în parcul auto în folosul operațiunilor taxabile ale societății, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: **(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**”, coroborat cu prevederile pct.11.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”**, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. .X. .X. S.R.L.** privind suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plata.

Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, se reține că stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în sarcina **S.C. .X. .X. S.R.L.** a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aceasta datorează și suma de .X. lei cu titlu de accesorii reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Astfel, întrucât pentru TVA stabilită suplimentar de plată în cuantum de .X. lei a fost respinsă contestația ca neîntemeiată se va respinge contestația și pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția

generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziționării de bunuri/prestării de servicii, în condițiile în care deși au constatat că serviciile nu au fost efectiv prestate nu au ținut cont de faptul că S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat această taxă în deconturile de TVA atât ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă cât, și ca taxă pe valoarea adăugată colectată.

În fapt, în perioada 2006 – 2010 S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri/prestări servicii de la operatori intracomunitari în valoare de .X. lei care constau în cumpărări de elemente de construcții, elemente sanitare, mobilier și alte dotări casnice înregistrate în evidența contabilă a societății în conturile de investiții în curs, respectiv mijloace fixe, pe diverse obiective, pentru care societatea a contabilizat TVA prin înregistrarea notei contabile 4426 = 4427 cu suma de .X. lei.

În urma verificării obiectivelor de investiții s-a constatat că aceste achiziții au avut ca destinație locația .X., str. X, nr.X, .X., str. .X., nr.X, ap.X și .X., str. .X., bl.X, sc.C, ap.X.

Pentru justificarea efectuării acestor achiziții, S.C. .X. .X. S.R.L. a prezentat la control următoarele documente:

- contractul de executie nr..X./18.09.2008 cu actele adiționale;
- contractul de comodat nr..X./28.12.2007 încheiat între .X. și .X. în calitate de comodanti și S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de comodat;
- contractul de comodat nr.X/23.11.2009 încheiat între .X. în calitate de comodant și S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de comodat.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.148 lit.a) și art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de .X. lei ca TVA nedeductibilă fiscal.

In susținerea cauzei societatea susține ca: „ in conditiile in care atat serviciile de constructie si amenajare (inclusiv contravaloarea bunurilor incorporate sau necesare executarii acestor lucrari) au fost facturate de societate in regim de taxare cu TVA, consideram ca nu exista niciun motiv care sa puna in discutie necesitatea achizitiei materialelor si a bunurilor necesare realizarii serviciilor, respectiv deductibilitatea TVA in raport cu activitatea societatii.”

Prin contestație, S.C. .X. .X. S.R.L. susține că întrucât cele două locuințe de serviciu și de protocol sunt folosite exclusiv în vederea cazării

partenerilor de afaceri și a personalului navigant, având în vedere că întâlnirile de afaceri sunt evenimente indiscutabil efectuate în interesul desfășurării de operațiuni taxabile, sunt întrunite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor privind amenajarea și întreținerea celor două locații.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) și art.146 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007, care precizează:

Art.145

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

Art.146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”

Având în vedere prevederile legale precizate mai sus, se reține că legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru taxa aferentă serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul unei persoane impozabile, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, de existența unei facturi și de înregistrarea taxei ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține, faptul că în perioada 2006 - 2010, S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, respectiv în jurnalul de cumpărări și în cel de vânzări, precum și în Deconturile de TVA atât ca taxa deductibilă cât și ca taxa colectată, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei reprezentând achiziții de bunuri de la operatori intracomunitari, respectiv elemente de construcții, elemente sanitare, mobilier și alte dotări casnice.

Totodata, se retine ca in urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât S.C. .X. .X. S.R.L. nu a justificat cu documente din care să reiasă utilizarea acestor apartamente în cauză în folosul operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, din raportul de inspectie fiscala nu rezulta daca organele de inspectie fiscala au avut in vedere faptul ca legiutorul a conditionat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferentă serviciilor de prestarea acestora în beneficiul persoanei impozabile, in cazul in speta S.C. .X. .X. S.R.L.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizeaza: **“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situatie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”**, coroborate cu prevederile alin.3¹ și ale pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: **„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente ”**, motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC-.X./09.08.2011 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă de control decât cea care a încheiat actul de control contestat să reanalizeze operatiunea efectuata de societate, in funcție de cele precizate în decizie și de prevederile legale incidente.

Referitor la suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr.F-MC-.X./09.08.2011 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr.F-MC-.X./09.08.2011 și pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, portivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilita suplimentar

4.1. În ceea ce privește TVA aferentă achizițiilor de bunuri mobile, respectiv autovehicule, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziționării de autoturisme, în condițiile în care societatea nu face dovada că le-a utilizat pentru realizarea de operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada supusă inspecției fiscale **S.C. .X. .X. S.R.L.** a achiziționat bunuri mobile, respectiv autovehicule, pe care le-a vândut ulterior către terți, respectiv:

- mașină .X. EB 16,4 .X. seria V, în valoare de .X. euro, echivalentul a .X. lei, achiziționată cu factura .X./31.03.2007, înregistrată de societate în perioada martie 2007 – octombrie 2008, vândută cu factura .X./10.10.2008 către persoana afiliată.

- mașina .X. .X., în valoare de .X. euro, respectiv .X. lei, achiziționată cu factura .X./04.12.2007, înregistrată în mijloacele fixe ale societății, amortizată de societate în perioada ianuarie 2008 – mai 2009, vândută cu factura .X./05.05.2009.

- mașina .X., în valoare de .X. euro, respectiv .X. lei, achiziționată cu factura .X./10.12.2007, înregistrată în mijloacele fixe ale societății, amortizată de societate în perioada ianuarie 2008 – mai 2010, vândută cu factura .X./30.06.2010.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat aceste autovehicule în contabilitatea proprie, dar nu a prezentat niciun document din care să reiasă necesitatea achiziționării acestora și utilizarea lor pentru societate, cum ar fi: foi de parcurs, reviziile mașinilor, persoanele care le-au utilizat și de ce, alte documente justificative conform prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată, O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin.(1) lit.a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de a TVA aferent achizițiilor de bunuri mobile, respectiv autovehicule.

In sustinerea cauzei societatea mentioneaza ca: „in ceea ce priveste autovehiculele, in anul 2010 a fost achizitionat un autovehicul .X. .X., care a fost inscriptionat cu sigla .X. .X. si utilizat in scop de reclama si promovare, a participat la competitii nationale si .X.e de profil. Mentionam ca analiza oportunitatii unei astfel de reclame promovate la nivel mondial trebuie efectuata in raport cu dimensiunea societatii, cu domeniul sau de activitate si cu calitatea partenerilor contractuali. Ulterior, acest automobil a fost vandut in regim de taxare cu TVA (datorita imbunatatilor aduse, pretul de vanzare fiind chiar superior celui de achizitie).”

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2008, privind sfera de aplicare a dreptului de deducere:

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

a) operațiuni taxabile;”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, modificate și completate prin pct.45 alin.(2) lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.1579/2007, precizează că:

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv bunurile să fie utilizate pentru operațiuni care are drept de deducere.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală, se reține că în perioada supusă inspecției fiscale **S.C. .X. .X. S.R.L.** a achiziționat bunuri mobile, respectiv autovehicule, pe care le-a vândut ulterior către terți, respectiv:

- mașină .X. EB 16,4 .X. seria V, în valoare de .X. euro, echivalentul a .X. lei, achiziționată cu factura .X./31.03.2007, înregistrată de societate în perioada martie 2007 – octombrie 2008, vândută cu factura .X./10.10.2008 către persoana afiliată.

- mașina .X. .X., în valoare de .X. euro, respectiv .X. lei, achiziționată cu factura .X./04.12.2007, înregistrată în mijloacele fixe ale societății, amortizată de societate în perioada ianuarie 2008 – mai 2009, vândută cu factura .X./05.05.2009.

- mașina .X., în valoare de .X. euro, respectiv .X. lei, achiziționată cu factura .X./10.12.2007, înregistrată în mijloacele fixe ale societății, amortizată de societate în perioada ianuarie 2008 – mai 2010, vândută cu factura .X./30.06.2010.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat aceste autovehicule în contabilitatea proprie dar nu a prezentat nici un document din care să reiasă necesitatea achiziționării acestora și utilizarea lor pentru societate, cum ar fi: foi de parcurs, reviziile mașinilor, persoanele care le-au utilizat și de ce, alte documente justificative conform prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată, O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) lit. a) - i), [art. 143](#) alin. (2) și [art. 144¹](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile.

Totodată, se reține că aceste autovehicule au fost vândute ulterior către terți, iar terții despre care face vorbire societatea sunt în fapt membrii familiei.

De asemenea, se reține în legătură cu cele 3 autovehicule care se regasesc nominalizate în anexa nr.17 la Raportul de inspecție fiscală și care fac obiectul contestației, că societatea nu anexează niciun document justificativ și nici nu analizează sau combate încadrarea organului de inspecție fiscală.

Se reține totodată, că prin contestație societatea analizează cu mare atenție achiziția unui autovehicul .X. .X. achiziționat în 2010, care nu a făcut obiectul constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate.

Astfel, se reține că autoturismul .X. .X. a fost achiziționat în 2010 de la firma .X., iar TVA aferenta acestei achiziții a fost ajustată de societate la momentul achiziției, de aceea această achiziție nu face obiectul constatărilor raportului de inspecție fiscală.

4.2. În ceea ce privește TVA aferentă achizițiilor de bunuri mobile, respectiv elemente de construcție și amenajare interioară, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X. S.R.L. beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent

achiziționării de bunuri în condițiile în care aceste achiziții nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății.

În fapt, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a achiziționat bunuri/prestări servicii de la operatori intracomunitari, înregistrate în evidența contabilă a societății în contul 2311 "investiții în curs" pe diverse obiective și care au fost ulterior refacturate către persoane fizice afiliate societății, în speță asociatul unic și/sau membrii familiei, care constau în cumpărături de elemente de construcții, elemente sanitare și elemente de mobilier care au avut ca destinații locațiile din .X., str. .X., nr.X, precum și locația din .X..

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru justificarea acestor achiziții societatea a prezentat contractul de execuție nr..X./18.09.2008, prin care S.C. .X. .X. S.R.L. se obligă să execute lucrările de consolidare și modernizare prevăzute în contract, la obiectivul situat în .X., str. .X., nr.x, proprietate a persoanei afiliate societății.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de a TVA aferent achizițiilor de elemente de construcții, elemente sanitare și elemente de mobilier.

In sustinerea cauzei societatea mentioneaza ca: „in ceea ce priveste elementele de constructie si amenajare interioara(marmura, obiecte sanitare, mobila), acestea au fost achizitionate in vederea incorporarii lor in lucrarile de constructie executate conform contractului incheiat intre ea si sotii .X. pentru locatia din .X.. Mentionam ca aceste lucrari au fost facturate beneficiarilor in regim de taxare cu TVA, urmand procedura obisnuita de lucru in cadrul lucrarilor de antrepriza in constructii.”

Societatea mai sustine ca: „ in conformitate cu dispozitiile art.145 si art.146 din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul de a deduce taxa aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, in conditiile in care acestea sunt folosite in folosul activitatilor taxabile si exista o factura in original in baza careia poate exercita dreptul de deducere.”

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2008, privind sfera de aplicare a dreptului de deducere:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, în speță sunt aplicabile prevederile art.146 pct.(1) lit.a) din același act normativ, care precizează:

“ Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere, orice persoană impozabilă trebuie să justifice că achizițiile sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, se reține că societatea s-a angajat să consolideze o construcție proprietate personală a asociatului unic al societății, drept pentru care nu se poate vorbi despre o activitate cu caracter economic în acest domeniu.

Totodată, se reține că societatea a înregistrat toate achizițiile intracomunitare care sunt nominalizate în anexa nr.17 în contabilitatea proprie, în contul 2311 - “investiții în curs” pe obiectivele proprii ale societății – cod 220 “.X.” și cod 206 “sediul administrativ .X., conturi materiale proprii .X. și .X., contrar O.M.F.P. nr.3055/2009 care precizează clar modul de reflectare în contabilitate a construcțiilor.

Or, potrivit actelor normative precizate anterior se face clar distincția între achizițiile efectuate în folosul societății și între achizițiile efectuate pentru a desfășura activități cu caracter economic.

Având în vedere aspectele prezentate, se poate constata că de la data contractării serviciilor intenția contribuabilului a fost de a utiliza aceste servicii în scop privat fără legătura cu activitatea s-a economică, aceste operațiuni reprezentând de fapt o livrare către sine, așa cum prevede art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care organele de inspecție fiscală au procedat corect neacordând drept de deducere pentru achizițiile de elemente de construcții, elemente sanitare și elemente de mobilier.

Prin urmare ținând cont de cele reținute la pct. 4.1. și 4.2, prevederile legale menționate mai sus, întrucât bunurile mobile achiziționate, respectiv autovehicule și elemente de construcții, elemente sanitare și elemente de mobilier, nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au

acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: **(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**”, coroborat cu prevederile pct.11.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”**, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. .X. .X. S.R.L.** privind suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferenta achizitiei de bunuri pentru care contribuabilul nu avea dreptul de deducere în perioada cuprinsă între data achiziției și data vânzării și care a constituit baza de calcul pentru accesoriile în suma de .X. lei.

Se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în sarcina **S.C. .X. .X. S.R.L.** a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aceasta datorează și suma de **.X. lei** cu titlu de majorări de întârziere reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**, urmând a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru această sumă.

5. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei stabilită suplimentar- baza de calcul majorari de intarziere, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X. S.R.L. beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta unor servicii care ulterior au fost vândute, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente necesitatea și utilizarea acestor servicii în folosul operațiunilor taxabile de la data achiziției și până la data înstrăinării.

In fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. .X. S.R.L.** a înregistrat în evidența contabilă servicii prestate de **S.C. .X. Internațional S.R.L.** și **S.C. .X. S.R.L.** în valoare de **.X. lei** plus TVA în sumă de **.X. lei**, care ulterior au fost facturate către persoane fizice.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că din totalul lucrărilor refacturate suma de **.X. lei** (TVA aferenta în suma de **.X. lei**) a fost refacturat în aceeași lună, respectiv iunie 2010.

Întrucât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte necesitatea efectuării acestor prestări și utilizarea serviciilor în folosul operațiunilor taxabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

In susținerea cauzei societatea invocă următoarele: „*desi refacturarea cu TVA a acestor servicii reprezintă indubitabil o componentă a activității taxabile, organele de inspecție fiscală au considerat ca TVA –ul aferent achiziției este nedeductibil, întrucât: lucrările efectuate și înregistrate în evidența contabilă a societății și care au fost ulterior refacturate asociatului unic au avut ca destinație alte locații care nu au legătură cu activitatea societății.*”

De asemenea, societatea mai susține ca: „*din moment ce aceste servicii subcontractate către S.C. .X. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. au fost efectuate în legătură cu activitatea taxabilă a societății și facturate cu TVA beneficiarului final al lucrărilor de antrepriză, respingerea dreptului de deducere este netemeinică și abuzivă.*”

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2008, privind sfera de aplicare a dreptului de deducere:

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere, orice persoană impozabilă trebuie să justifice că achizițiile sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile.

Din documentele analizate se reține că documentele anexate la contestație, respectiv actele adiționale nr.X, nr.X, nr.X, nr.X la Contractul de execuție .X./2008 prin care sunt detaliate lucrările ce urmează a se efectua pentru obiectivul « resedință și clădire – .X., Str. .X., nr.x » nu au nicio relevanță pentru cauza contestată atâta timp cât contestata nu aduce în susținere și contractele de prestări servicii încheiate cu cei doi prestatori precum și cu dovezi concrete din evidența financiar contabilă care să contrazică cele constatate de organele de inspecție fiscală.

În timpul verificării reprezentantul legal al societății a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractele menționate, din care rezultă că numai contractul 038/PA-SA este încheiat pentru obiectivul de investiții al societății respectiv “Hala .X.”, iar celelalte contracte nu au legătură cu activitatea societății.

Se retine ca avand in vedere aspectele prezentate se poate constata ca de la data contractarii serviciilor intentia contribuabilului a fost de a utiliza aceste servicii in scop privat fara legatura cu activitatea sa economica, aceste operatiuni reprezentand de fapt o livrare catre sine, asa cum prevede art.128 alin.4 lit.a) din Codul fiscal, drept urmare organele de inspectie fiscala in mod corect au stabilit taxa dedusa de societate ca baza de calcul accesorii, pentru perioada cuprinsa intre data achizitiei serviciilor si data refacturarii catre persoana fizica.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale menționate mai sus, întrucât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte necesitatea efectuării acestor prestări și utilizarea serviciilor în folosul operațiunilor taxabile, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: **(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**”, coroborat cu prevederile pct.11.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”**, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. .X. .X. S.R.L.** privind suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferenta achizitiei de bunuri pentru care contribuabilul nu avea dreptul de deducere in perioada cuprinsa intre data achiziției și data vânzării și care a constituit baza de calcul pentru accesoriile in suma de .X. lei.

Se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în sarcina **S.C. .X. .X. S.R.L.** a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aceasta datorează și suma de **.X. lei** cu titlu de majorări de întârziere reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**, urmând a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru această sumă.

6. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X./09.08.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are

competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care Dispoziția de măsuri se referă la stabilirea de măsuri în sarcina contribuabilului și nu cuprinde impozite, taxe, contribuții sau accesorii stabilite în sarcina contribuabilului.

În fapt, prin Dispoziția nr..X./09.08.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, s-a dispus societății, în baza prevederilor art.105 alin.9 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, măsura de a evidenția în contabilitate diferența stabilită suplimentar la control în sumă de .X. lei, pe baza următoarelor considerente:

În aprilie 2008, societatea a înregistrat în contabilitate factura nr..X./30.04.2008 în valoare totală de .X. lei din care TVA deductibilă .X. lei, emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând cheltuieli de publicitate conform Contractului de publicitate nr..X./30.04.2008.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru această sumă, urmând ca societatea să procedeze la evidențierea în contabilitate a diferenței de sumă stabilită suplimentar.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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.

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat”, coroborat cu prevederile art.206 alin.2 din același act normativ:

“Forma și conținutul contestației

(2) 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 emitere a actului administrativ fiscal. [...]”

Totodata, art.209 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare precizează:

„(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, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului .X., după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

b) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului .X., după caz, competentă conform art.36 alin.(3) pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestațiile formulate de aceștia, ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

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 3 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 cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum**”, iar potrivit art.209 alin.2 din același act normativ:

„ Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Conform pct.1 din anexa nr.2 la O.M.F.P. nr.1939/2003 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală:

„Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”

Totodată pct.5.3 din O.M.F.P. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală prevede:

„ *Alte acte administrative fiscale pot fi: **dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație, etc.***”

Din coroborarea, prevederilor legale invocate, precum și pentru faptul că măsura stabilită în sarcina **S.C. .X. .X. S.R.L.** prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu prevede stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina societății vizează *evidențierea în contabilitate a diferenței stabilită suplimentar la control în sumă de .X. lei*, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența structurii specializate din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili in calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri, pentru a face aplicarea art.207 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate în continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.1, alin.3 și alin.3¹ din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC- .X./09.08.2011 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- **.X. lei** - majorări de întârziere aferente TVA.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC- .X./09.08.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- **.X. lei** - taxa pe valoarea adăugată ;
- **.X. lei** - majorări de întârziere aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la verificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. Constatarea necompetenței materiale a D.G.S.C. și transmiterea contestației formulată de **S.C. .X. .X. S.R.L.** împotriva Dispoziției de măsuri nr.X./09.08.2011 Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, spre competența soluționare.

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

DIRECTOR GENERAL

x