



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17, Sector 5,  
București, CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 327/2014**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**SC .X. SA din .X.**  
**înregistrată la Direcția generală de soluționare a constestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. 921339 / 11.09.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.x/11.09.2014, cu privire la contestația formulată de SC .X. SA, cu domiciliul fiscal în mun..X., B-dul .X., nr..X., jud..X., având cod de înregistrare fiscală RO .X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub numărul J.X..

SC .X. SA figurează, la data depunerii contestației, la poziția nr..X. din Anexa nr..X. „*Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de .X./ 2014*” la OPANAF nr..X./2013 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, încheiate de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., prin care:

- urmare soluționării decontului de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare aferente perioadei .X./2012 - .X./2013, cu control ulterior, s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, din care SC .X. SA contestă TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei;

- urmare soluționării deconturilor de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare aferente perioadei .X./2013 - .X./2013, cu

control anticipat, s-a stabilit suplimentar și respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei, din care SC .X. SA contestă TVA în sumă de .X. lei.

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, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2014 respectiv data de .X./2014, conform confirmării de primire nr..X., anexată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii prin poștă a contestației, respectiv .X./2014 potrivit Notei de transport .X., anexată la dosarul cauzei, contestație înregistrată la Direcția generală .X., sub nr..X./2014 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de SC .X. SA.

**I. SC .X. SA contestă parțial Decizia de impunere nr..X./2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, încheiate de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., precizând următoarele:**

a) cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de SC .X. SRL:

Societatea menționează că în anul 2012, a beneficiat de servicii prestate de către SC .X. SRL în legătură cu gestionarea energiei electrice achiziționate de către SC .X. SA de la SN .X. SA, conform Contractului de furnizare a energiei electrice nr..X./2010 și a actelor adiționale corespunzătoare, denumit în continuare, contractul .X., susținând totodată că a atașat în susținerea contestației în Anexa nr.5 un extras din contract, iar în Anexa nr.x, Actul adițional nr..X. care acoperă cantitățile de energie electrică livrate în anul 2012.

În conformitate cu art.4 al Contractului .X., furnizorul SN .X. SA nu a dorit să-și asume serviciile de transport, distribuție și sistem privind cantitățile de energie respective, inclusiv echilibrarea, ci au revenit în sarcina SC .X. SA.

Societatea susține că îndeplinirea acestor obligații presupune în mod esențial, printre altele, participarea obligatorie pe

piața de energie electrică, inclusiv pe piața pentru ziua următoare (PZU) și pe .X. (PE).

În conformitate cu prevederile art.78 din HG nr.1007/2004 pentru aprobarea Regulamentului de furnizare a energiei electrice la consumatori, în cazul în care un consumator (SC .X. SA) are mai mult de un furnizor de energie electrică, echilibrarea poate fi asigurată doar de către unul din furnizori.

Dat fiind că SC .X. SA nu deține licențe .X. și că SC .X. SRL este celălalt furnizor de energie electrică al societății, pentru a se putea folosi de energia electrică furnizată de SN .X. SA, SC .X. SA a contractat serviciile SC .X. SRL, societate care deține licența/licențele ANRC nr..X./2005, reactualizată în data de .X./2011. În acest scop a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr..X. din .X./2010, completat cu Actul adițional nr..X. în vigoare de la data de .X./2012 (Anexa nr.7 la prezenta).

Onorariile convenite pentru serviciile prestate de SC .X. SRL au fost facturate către SC .X. SA sub denumirea generică de „servicii de administrare contract .X.”, mai puțin serviciile prevăzute la pct.1.2.2. din Anexă, care sunt individualizate pentru a se putea aplica dispozițiile privind facturarea.

Societatea menționează că organele de inspecție fiscală au apreciat că SC .X. SA nu are drept de deducere pentru TVA aferentă facturilor emise de către SC .X. SRL:

- având în vedere faptul că HG 1007/2004, precum și Codul comercial al .X. au fost emise în baza prevederilor Legii energiei electrice nr.318/2003, act normativ ce a fost abrogat începând cu data de 01.03.2007 prin Legea nr.13/2007, precum și având în vedere prevederile Legii 123/2012 privind energia electrică, organele de inspecție fiscală constată că argumentele contribuabilului nu au temei și justificare legală;

- serviciile de natura „servicii de administrare contract .X.” nu respectă prevederile Legii nr.13/2007 și cu atât mai puțin pe cele ale art.22 alin.(3) și (4), ale art.23 alin.(2) și (3), ale art.25 alin.(1), ale art.52 alin.(1) și (2), ale art.55 alin.(1) lit.a), coroborat cu cele ale art.75 alin.(1) lit.c) din Legea nr.123/2012 și ca atare nu pot fi considerate ca fiind efectuate pentru folosul operațiunilor sale impozabile;

- de asemenea, potrivit art.10 alin.(2) lit.f) din Legea energiei și gazelor naturale, nr.123/2012, administrarea piețelor centralizate de energie electrică și respectiv a .X., se face de către operatorul OPCOM și respectiv OPE, entități care dispun de licențe de operare emise de către .X. în acest scop;

- SC .X. SA nu a prezentat toate documentele justificative care să ateste prestarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile.

Societatea susține că argumentele organelor de inspecție fiscală sunt în vădită contradicție cu realitatea și cu prevederile legale în domeniu, iar articolele de lege invocate sunt absolut irelevante în speță. Astfel:

SC .X. SA a contractat de la SN .X. SA cantități de energie electrică orare, la o putere medie orară constantă.

Acest lucru înseamnă că părțile au agreat că energia electrică vândută către SC .X. SA va fi într-o cantitate fixă, prestabilită, la o putere constantă orară, indiferent de consumul real al SC .X. SA, însă nevoile SC .X. SA nu sunt absolut constante de-a lungul unei zile, nici în termeni de cantitate, nici în termeni de putere, fiind imposibil de anticipat cu exactitate câte utilaje vor funcționa în fiecare secundă a unei zile și la ce intensitate (pot exista comenzi suplimentare, lucru în zilele de sfârșit de săptămână, sau dimpotrivă, întreruperi ale lucrului din diverse motive etc.). Pe ansamblu, SC .X. SA are un exces de energie electrică în special în zilele de sfârșit de săptămână.

Diferențele pozitive dintre cantitatea de energie contractată de la SN .X. SA și ceea ce se folosește efectiv, în special în zilele de sfârșit de săptămână sunt (în mod obligatoriu conform prevederilor legale) tranzacționate (vândute/cumpărate) pe piața reglementată, respectiv pe PZU.

De asemenea, există diferențe la nivelul unei ore, care trebuie echilibrate, operațiune ce se face obligatoriu prin intermediul .X.. Prețurile de pe .X. sunt stabilite de către operatorul .X. (.X.).

Pentru a putea tranzacționa pe aceste două piețe și a-și îndeplini obligațiile legale prevăzute de contractul cu .X. și de lege, SC .X. SA ar trebui să dețină licență .X.. Societatea nedeținând astfel de licențe a subcontractat îndeplinirea acestor obligații către SC .X. SRL, neavând altă opțiune, dat fiind că SN .X. SA nu a dorit să preia responsabilitatea echilibrării.

În ceea ce privește dispozițiile obligatorii ale HG nr.1007/2004 pentru aprobarea Regulamentului de furnizare a energiei electrice la consumatori, societatea precizează că art.200 alin.(4) din Legea nr.123/2012 invocată de organele de control, dispune că *„până la adaptarea, după caz, a cadrului de reglementare, toate actele normative emise în temeiul Legii nr.351/2004, cu modificările și completările ulterioare, își păstrează valabilitatea, cu excepția prevederilor care sunt contrare prezentei legi.”*

Totodată, societatea menționează că aceste acte normative sunt menționate inclusiv în prezent pe site-ul .X. ca fiind în vigoare, iar numeroase acte din perioada 2007-2013 publicate în Monitorul Oficial al României sunt emise în temeiul acestor acte normative emise în temeiul Legii nr.351/2004. Ca exemplu, societatea invocă Ordinul președintelui .X. nr..X./2010 privind stabilirea unor reguli referitoare la .X. de energie electrică.

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora serviciile de natura „servicii de administrare contract .X.” nu respectă prevederile Legii nr.13/2007 și cu atât mai puțin pe cele ale art.22 alin.(3) și (4), ale art.23 alin.(2) și (3), ale art.25 alin.(1), ale art.52 alin.(1) și (2), ale art.55 alin.(1) lit.a), coroborat cu cele ale art.75 alin.(1) lit.c) din Legea nr.123/2012, societatea subliniază următoarele:

- organele de inspecție fiscală nu au menționat ce dispoziții din Legea nr.13/2007 sunt încălcate;

- art.22 alin.(3) și (4) din Legea nr.123/2012 nu sunt aplicabile societății și speței în cauză, dat fiind că SC .X. SA nu este client de tipul celor prevăzuți la art.55 alin.(1), respectiv nu este:

- nici client final care până la data intrării în vigoare a legii nu și-a exercitat dreptul de eligibilitate;

- nici client casnic, și

- client noncasnic cu număr scriptic de salariați mai mic de .X. și o cifră de afaceri anuală sau o valoare totală a activelor din bilanțul contabil, conform raportărilor fiscale anuale, care nu depășește .X. milioane de euro (ca exemplu, conform situațiilor financiare aferente anului 2012, SC .X. SA a avut un număr mediu de angajați de .X., o cifră de afaceri anuală de .X. lei și o valoare totală a activelor de .X. lei, respectiv .X. milioane euro);

- organele de inspecție fiscală nu au precizat cum serviciile prestate de către SC .X. SRL încalcă prevederile art.23 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.123/2012, dat fiind că aceste servicii nu sunt tranzacții cu energie electrică, ci dimpotrivă, privesc în mare parte chiar operațiuni prin care societatea își asigură participarea la piața concurențială conform reglementărilor .X. (PZU și PE), iar societatea nu este operator de transport și sistem;

- art.25 alin.(1) în fapt și în drept susține poziția societății, prevăzând că accesul pe piață se face în condiții reglementate – în speță, accesul la PZU și PE se poate face doar de către deținătorii de licență, ceea ce SC .X. SA nu posedă, motiv pentru care a contractat serviciile SC .X. SRL (care deține licență);

- art.52 alin.(1) și alin.(2) definește conceptul de furnizare de energie electrică, și faptul că aceasta se facturează clientului conform reglementărilor .X. și prevederilor legale în vigoare. Aceste dispoziții privesc relația dintre furnizorul de energie (în speță SN .X. SA) și client (SC .X. SA), nu cele dintre SC .X. SA și SC .X. SRL;

- societatea nu se încadrează în prevederile art.55 alin.(1) lit.a) din Legea nr.123/2012, dat fiind că SC .X. SA își exercitase dreptul de eligibilitate la data intrării în vigoare a legii (respectiv încheiase deja contracte cu furnizorii pe care i-a ales în mod liber). În consecință nu sunt aplicabile în speță nici prevederile art.75 alin.(1) lit.c) din aceeași lege, care dispun că pentru clienții care se încadrează în prevederile art.55 alin.(1) se aplică tarife reglementate.

În ceea ce privește argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit căruia administrarea piețelor centralizate de energie electrică și respectiv a .X., se face de către operatorul .X. și respectiv .X., entități care dispun de licențe de operare emise de către ANRC în acest scop, societatea precizează că acești doi operatori au responsabilități administrative, de organizare PE și PZU, neparticipând efectiv ca și cumpărători/vânzători.

Referitor la afirmația organelor de inspecție fiscală potrivit căreia SC .X. SA nu ar fi prezentat documente justificative care să ateste prestarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, societatea consideră că aceasta este neconformă cu realitatea, întrucât deține documente, iar acestea au fost puse la dispoziția organelor de control, unele dintre ele fiind incluse în Anexa 27 la Raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere că energia electrică achiziționată de către SC .X. SA de la SN .X. SA (principalul, dar nu unicul furnizor de energie electrică al societății) a fost folosită în procesul de producție al societății, iar accesul la și folosirea acestei energii electrice nu ar fi posibile fără serviciile prestate de către SC .X. SRL, societatea apreciază că argumentele aduse de organele de inspecție fiscală privind neacordarea dreptului de deducere a TVA aferente facturilor emise de furnizorul SC .X. SRL, precum și calcularea de accesorii aferente TVA, drept netemeinice, nelegale și abuzive.

b) cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă activelor achiziționate de la SC .X. SA:

Societatea menționează că în luna .X./2012, a achiziționat de la SC .X. SA un număr de active în valoare de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei, în vederea dezafectării, incluzând terenuri și active (clădiri, instalații, utilaje, echipamente), conform facturii seria .X. nr..X./2012, pe care o atașează în susținerea contestației în Anexa nr.8, intenționând să folosească activele respective, nu conform destinației lor specifice (producerea de energie electrică), ci în scopul desfășurării activității proprii, respectiv producția și vânzarea de țevi și alte produse industriale și anume:

- măririi depozitului de produse finite al societății;
- construirii unei fabrici de mufe/conexiuni (valoarea estimată a investiției: .X. milioane USD);
- construirii unei fabrici de accesorii țevi petroliere (valoarea estimată a investiției: .X. milioane USD).

Din totalul sumei de .X. lei reprezentând TVA aferentă achiziției, organele de inspecție fiscală au concluzionat că suma de .X. lei este TVA nedeductibilă, întrucât:

- societatea nu a considerat achizițiile respective drept active imobilizate din punct de vedere contabil și nu a calculat amortizare contabilă sau fiscală pentru achizițiile corespunzătoare, ci le-a înregistrat ca stocuri, în contul .X.;
- societatea a declarat terenurile și construcțiile achiziționate la Direcția .X.;
- societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte vechimea și gradul de uzură al fiecărui mijloc fix cuprins în factura de achiziție pe baza căreia s-a dedus TVA și nu a procedat la stabilirea de către gestionarul mijloacelor fixe a noilor durate normale de funcționare a mijloacelor fixe;
- la data de .X./2013 nu există un sold valoric înregistrat valoarea bunurilor achiziționate de la SC .X. SA, cu excepția terenurilor și drumurilor de acces înregistrate în contul .X.;
- din discuțiile cu reprezentanții societății, organele de inspecție fiscală au înțeles că bunurile achiziționate de natura clădirilor și a construcțiilor speciale au fost demolate sau dezmembrate, după caz, fără însă ca societatea să dețină și să poată prezenta autorizația de demolare emisă de către autoritatea administrației publice locale potrivit Legii nr.50/1991;
- în balanța de verificare la data de .X./2013 nu există sold valoarea produselor reziduale care ar fi rezultat din demolarea și dezmembrarea acestora;

- achizițiile corespunzătoare nu ar fi destinate operațiunilor taxabile ale societății.

Societatea menționează că toate aceste susțineri, argumente și concluzii ale organelor de inspecție fiscală sunt în mod vădit greșite, netemeinice și în contradicție cu realitatea și cu prevederile legale aplicabile în speță.

În primul rând societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au arătat nici în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și nici în cuprinsul deciziei de impunere cum a fost calculată suma de .X. lei reprezentând TVA pe care au considerat-o nedeductibilă, încălcând astfel prevederile legale cu privire la întocmirea actelor administrative și lipsește societatea de posibilitatea de a putea să se apere în mod eficient, dat fiind faptul că nu înțelege exact și în detaliu la ce achiziții se referă.

Societatea susține că, cu excepția terenurilor (înregistrate în contul .X.), activele achiziționate de la SC .X. SA, în vederea dezafectării nu îndeplinesc condițiile pentru a fi recunoscute drept imobilizări corporale conform prevederilor pct.92 și 105 din OMFP nr.3055/2009, ci pe cele pentru a fi recunoscute drept active circulante (mai precis stocuri), conform pct.147 și 152 al aceluiași ordin.

De asemenea, societatea subliniază faptul că situațiile sale financiare pentru anul 2012 au fost auditate de către .X., care nu au contestat modul de reflectare în evidențele contabile ale operațiunii (care este semnificativă). În ceea ce privește comentariile organelor de control cu privire la reflectarea acestei tranzacții specifice în politicile contabile, dat fiind că aceasta corespunde prevederilor legale în vigoare, nici societatea și nici auditorii externi ai acesteia nu au apreciat drept necesară introducerea vreunui comentariu cu privire la această tranzacție.

În ceea ce privește argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit căruia societatea nu ar fi prezentat documente justificative din care să rezulte vechimea și gradul de uzură al fiecărui mijloc fix cuprins în factura de achiziție pe baza căreia s-a dedus TVA, SC .X. SA precizează că nici legislația contabilă și nici cea fiscală nu prevăd vreo obligație în acest sens, astfel că nu poate forța furnizorul să îi transmită astfel de documente, iar referitor la stabilirea de către gestionarul mijloacelor fixe a noilor durate normale de funcționare a mijloacelor fixe, societatea reiterează faptul că nu este vorba de



achiziție de mijloace fixe, ci de stocuri, și în consecință nu există obligația de a stabili durate de utilizare.

Societatea precizează că așa cum a menționat și în Nota explicativă, respectiv în Anexa nr..X. a Raportului de inspecție fiscală, a obținut Autorizația de desființare nr..X./2013 (pe care o atașează în susținerea contestației în Anexa nr.9), iar lucrările de demolare au început în data de .X./2013, conform Comunicării privind începerea execuției lucrărilor, înregistrată la Primăria Municipiului .X. sub nr..X./2013, atașată în susținerea contestației în Anexa nr.10.

Prin urmare, întrucât lucrările de demolare au început în .X. 2013, societatea invederează că produsele reziduale rezultate din aceste lucrări nu aveau cum să fie înregistrate în balanța de verificare la data de .X./2013, acestea fiind înregistrate corespunzător în balanța de verificare aferentă lunii .X./2013.

Societatea susține că înregistrarea bunurilor cumpărate la Direcția .X. nu poate avea incidență cu privire la tratamentul din punct de vedere al TVA al achizițiilor efectuate.

În ceea ce privește afirmația organelor de inspecție fiscală potrivit căroră aceste achiziții nu ar fi destinate operațiunilor taxabile, societatea precizează că aceasta este complet nefondată și nereală având în vedere:

- scopul pentru care au fost achiziționate;
- faptul că încă de la achiziție, societatea a acționat în mod clar în sensul acesta, cerând și obținând de la organele competente diverse autorizații și permise necesare în sensul dezafectării bunurilor cumpărate, a vânzării anumitor bunuri, a recuperării materiilor prime rezultate în urma dezafectării și includerii acestora în procesul de producție, precum și a finalizării planurilor de construcție ale obiectivelor de investiții, și
- interpretările Curții de Justiție a Comunităților Europene în cazul Gran Via Moinești C-257/11.

c) cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de SC .X. SRL:

Societatea menționează că în perioada supusă inspecției fiscale a beneficiat de servicii de grădărit, constând în eliminarea vegetației spontane, înființarea și întreținerea de gazon în spațiile verzi, toaletare pomi etc., prestate de către SC .X. SRL, cu privire la spațiile

din incinta fabricilor sale de la .X. și .X., conform contractului încheiat cu acest furnizor, atașat în susținerea contestației în Anexa nr.13.

SC .X. SA susține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă acestor servicii, întrucât:

- tranzacțiile respective nu ar avea scop economic și nu ar fi destinate operațiunilor taxabile, invocând ca temei de drept prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal;

- nu ar fi fost puse la dispoziție documente justificative care să ateste prestarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, iar la facturile din perioada respectivă nu au fost anexate alte documente justificative.

Societatea consideră comentariile și concluziile menționate mai sus, ca fiind nefondate și nereale, invocând totodată lipsa de preocupare pentru analizarea situației de fapt a organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea menționează că au fost întocmite periodic documente justificative pentru aceste servicii și că acestea au fost puse la dispoziția organelor de control. Cu titlu exemplificativ, SC .X. SA prezintă în susținerea contestației, în Anexa nr.14, procesele verbale de recepție lucrări aferente lunilor .X., .X. și .X./ 2012.

Totodată, societatea precizează că acest tip de cheltuieli de amenajare a spațiului din incinta fabricilor sunt cheltuieli generale administrative, care contribuie indirect la desfășurarea operațiunilor impozabile prin crearea unor condiții de muncă corespunzătoare pentru personal și a unei prezentări civilizate a fabricilor în fața diverșilor parteneri, prin îndepărtarea vegetației sălbatice, menținerea sub control a celei existente, întreținerea vegetațiilor din spațiile de parcare a camioanelor TIR. Menținerea unui nivel corespunzător de igienă și ordine în incinta fabricii, inclusiv prin întreținerea spațiilor verzi din incinta acesteia, este de altfel o obligație evidentă a societății, ignorarea acestor elemente reprezentând inclusiv un pericol din punct de vedere al securității și protecției muncii. Mai mult, aceste cheltuieli au dus la crearea și existența unui mediu de lucru armonios, curat și îngrijit în cadrul fabricilor, contribuind la îmbunătățirea performanțelor personalului și a societății, și în consecință realizarea de operațiuni taxabile.

d) cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de SC .X. SRL:

SC .X. SA menționează că în perioada supusă inspecției fiscale a beneficiat de servicii prestate de către SC .X. SRL, constând în diverse evenimente prin care și-a făcut publicitate.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă acestor servicii, întrucât:

- tranzacțiile respective nu ar avea scop economic și nu ar fi destinate operațiunilor taxabile, invocând ca temei de drept prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal;

- nu ar fi fost puse la dispoziție documente justificative care să ateste prestarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, iar la facturile din perioada respectivă nu au fost anexate alte documente justificative.

SC .X. SA consideră comentariile și concluziile menționate mai sus, ca fiind nefondate și nelegale, invocând totodată lipsa de preocupare pentru analizarea situației de fapt a organelor de inspecție fiscală.

Societatea precizează că obiectul contractului încheiat cu acest furnizor, prezentat și în susținerea contestației în Anexa nr.15, a fost prestarea de servicii de promovare, organizare și publicitate a SC .X. SA pentru evenimentul „.X.”, prestație diferită de cea menționată de organele de control.

De asemenea, societatea subliniază faptul că există documente justificative întocmite pentru aceste servicii, din care atașează, cu titlu exemplificativ, în susținerea contestației, în Anexa nr..X., un material care sintetizează modul de organizare și prezentare a SC .X. SA, în cadrul evenimentului în anul 2012 și susține că un astfel de document există și pentru anul 2013.

e) cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL:

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă acestor facturi, întrucât:

- au fost emise pentru contravaloare chirie și utilități, energie electrică, gaze, apă, pentru spațiul situat în .X., B-dul .X., folosit cu destinația de spațiu de locuit pentru expatriați, imobilul nefiind declarat ca sediu secundar;

- tranzacțiile respective nu ar avea scop economic și nu ar fi destinate operațiunilor taxabile, invocând ca temei de drept prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal;

- nu ar fi fost puse la dispoziție documente justificative care să ateste prestarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, iar la facturile din perioada respectivă nu au fost anexate alte documente justificative.

SC .X. SA consideră că afirmațiile și concluziile menționate mai sus, sunt în vădită neconcordanță cu realitatea, rezultând dintr-o greșeală de interpretare a situației de fapt.

Astfel, conform contractului încheiat cu SC .X. SRL, prezentat și în susținerea contestației în Anexa nr.17, furnizorul în cauză a prestat societății servicii de închiriere a etajului .X. și zonelor comune din imobilul situat în .X., str. .X., nr..X., unde societatea a avut înregistrat până în luna .X./2013 un punct de lucru.

Societatea a atașat în susținerea contestației, în Anexa nr.18, certificatul constatator emis de către Oficiul Registrului Comerțului nr..X./2012, iar în Anexa nr.19, Decizia nr..X./2013 a Consiliului de Administrație al SC .X. SA, cu privire la radierea punctului de lucru, precum și Certificatul de înregistrare menționat emis de către Oficiul Registrului Comerțului .X., prin care se atestă înregistrarea deciziei în cauză.

f) cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL:

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă acestor facturi, întrucât:

- au fost emise pentru prestări de servicii sonorizare, producție audio film, servicii foto, servicii artistice efectuate cu ocazia unor evenimente festive;

- tranzacțiile respective nu ar avea scop economic și nu ar fi destinate operațiunilor taxabile, invocând ca temei de drept prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal;

- nu ar fi fost puse la dispoziție documente justificative care să ateste prestarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, iar la facturile din perioada respectivă nu au fost anexate alte documente justificative.

SC .X. SA consideră că afirmațiile și concluziile menționate mai sus, sunt în vădită neconcordanță cu realitatea, rezultând dintr-o greșeală de interpretare a situației de fapt și de drept.

Astfel, conform contractului încheiat cu SC .X. SRL, atașat și în susținerea contestației în Anexele nr.20-22, furnizorul în cauză a

prestat societății servicii de publicitate, care sunt mai complexe decât cele reținute de organele de control și nu privesc doar evenimente festive, ci includ preponderent producția de materiale publicitare, lucru ce rezultă de fapt și din Anexa nr.43 la Raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea menționează că evenimentele sportive la care se referă organele de inspecție fiscală sunt în fapt două, respectiv cea de inaugurare a liniei de finisare a țevilor pentru cazane (Anexa nr.21) și achiziția fabricii de .X. din .X. (Anexa nr.22). În plus, furnizorul prestează servicii de monitorizare a presei după cum rezultă din documentele exemplificative atașate în Anexa nr.23.

Astfel, societatea susține că există documente justificative, atașate chiar de organele de control la Raportul de inspecție fiscală, însă acestea au ignorat obligația de a analiza circumstanțele de fapt.

Totodată, societatea subliniază faptul că, în numeroase rânduri, Curtea de Justiție a Comunității Europene a statuat (a se vedea pct.32 din Decizia în cauza C-242/08), că noțiunea de servicii de publicitate este o noțiune de drept comunitar, și trebuie luate în considerare ansamblul circumstanțelor care au dus la achiziția ulterioară de către societate a bunurilor și serviciilor achiziționate de la agenția de publicitate, iar o activitate promoțională precum organizarea unui banchet sau a unui cocktail, crearea de obiecte promoționale, precum și furnizarea de bunuri în vederea realizării de astfel de activități trebuie caracterizată drept serviciu de publicitate în măsura în care scopul activității este de a promova un bun sau un serviciu. Societatea apreciază că, din jurisprudența Curții Europene de Justiție în domeniu, pot fi considerate în mod special relevante deciziile pronunțate în cauzele C-68/92 Comisia Comunităților Europene împotriva Republicii Franceze, C-69/93 Comisia Comunităților Europene împotriva Marelui Ducat al Luxemburgului și C-73/92 Comisia Comunităților Europene împotriva Spaniei.

g) cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL:

SC .X. SA susține că acești furnizori îi facturează servicii de închiriere folosite de către persoane care sunt administratori ai societății sau detașați trimiși de către furnizori ai societății, respectiv reprezentanți ai .X., iar organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă acestor facturi, întrucât:

- imobilele nu sunt înregistrate ca sediu secundar de natura unui punct de lucru sau ca locuință de serviciu;

- potrivit prevederilor legale în vigoare în materie de raporturi fiscale între autorități și contribuabilii obligați la plata unor impozite și

taxe, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, suportarea cheltuielilor cu chiria și utilitățile aferente de către societăți se poate realiza numai pe baza raporturilor juridice civile și comerciale încheiate de către aceste persoane juridice cu persoanele fizice beneficiare cărora le acordă aceste servicii în baza prevederilor actelor normative în materie;

- tranzacțiile respective nu ar avea scop economic și nu ar fi destinate operațiunilor taxabile, invocând ca temei de drept prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal;

- nu ar fi fost puse la dispoziție documente justificative care să ateste prestarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, iar la facturile din perioada respectivă nu au fost anexate alte documente justificative.

SC .X. SA consideră că aceste susțineri și concluzii ale organelor de inspecție fiscală sunt în mod vădit contrare realității, nefondate, nelegale și emise cu rea credință.

Pentru clarificare, societatea precizează:

- facturile emise de SC .X. SRL sunt pentru chiria imobilului ocupat de către .X., fost administrator al societății până la data de .X./2013 (conform Anexei nr.18 atașată în susținerea contestației și contractului prezentat în Anexa nr.24);

- facturile emise de SC .X. SRL sunt pentru chiria imobilului ocupat succesiv de către doi angajați ai societății cu contract de muncă (contractul de închiriere și Anexele la acesta sunt prezentate în Anexa nr.25 a contestației):

- o perioadă de către .X. (contract de muncă nr..X./2012);

- iar o perioadă de către .X. (contract de muncă nr..X.2012);

- facturile emise de SC .X. SRL sunt pentru chiria imobilului ocupat de către .X. (Anexa nr.26), detașat de către .X SPA în temeiul contractului de prestări servicii încheiat cu societatea;

- facturile emise de SC .X. SRL sunt pentru chiria imobilului ocupat succesiv de către .X (Anexa nr.27) și respectiv .X., detașați de către .X. în temeiul contractului de prestări servicii încheiat cu societatea.

De asemenea, societatea subliniază următoarele:

- în primul rând, nici Codul fiscal și nici Codul de procedură fiscală nu prevăd:

- nici că, pentru ca TVA facturată cu acest tip de servicii să poată fi considerată deductibilă, imobilele respective trebuie declarate ca puncte de lucru și/sau locuințe de serviciu;

- și nici că suportarea cheltuielilor cu chiria și utilitățile aferente de către societăți se poate realiza numai pe baza raporturilor juridice civile și comerciale încheiate de către aceste persoane juridice cu persoanele fizice beneficiare cărora le acordă aceste servicii în baza prevederilor actelor normative în materie;

- în al doilea rând, suportarea unei părți din respectivele cheltuieli de către societate este o obligație asumată față de .X., în baza contractului cu acest furnizor. Astfel, societatea citează prevederile art.4 din contract și susține că acestea arată intenția părților de a separa costurile legate de mandatar în două categorii, respectiv:

- costuri care sunt în practică plătite de furnizori și apoi refacturate către SC .X. SA, și

- costuri care survin în principal, pe teritoriul României, și/sau sunt plătite direct de către SC .X. SA în baza unor documente justificative adresate direct către SC .X. SA și care în consecință nu pot fi facturate de către furnizori (deoarece acest lucru ar duce la o dublă facturare).

În final, SC .X. SA reiterează faptul că prin Decizia nr..X./2012 pronunțată în Dosarul nr..X., Înalta Curte de Casație și Justiție a confirmat că TVA aferentă acestui tip de cheltuieli, suportate de către societate, în temeiul contractului cu .X. este deductibilă, confirmând concluziile Sentinței nr..X./2011 a Curții de Apel .X.

Prin urmare, societatea solicită:

- anularea parțială a deciziei de impunere și pe cale de consecință, anularea obligației de plată a sumei de .X. lei reprezentând:

- .X. lei TVA,

- .X. lei accesorii aferente TVA.

- modificarea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 în sensul recunoașterii sumei de .X. lei drept TVA deductibilă.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., au efectuat la SC .X. SA o inspecție fiscală parțială care a avut drept obiectiv:**

- soluționarea cu control ulterior a decontului cu sume negative de TVA nr..X.2013 aferent perioadei .X./2012-.X./2013,

• soluționarea cu control anticipat a deconturilor cu sume negative de TVA nr..X./2013 aferent perioadei .X./2013-.X./2013 și nr..X./2013 aferent perioadei .X./2013 - .X./2013, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2014, contestată.

a) cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de SC .X. SRL:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X./2012 - .X./2012, contribuabilul verificat a înregistrat în baza a .X. facturi (ex. factura nr.X. - cod .X./2012– Anexa nr.20 a Raportului de inspecție fiscală), tranzacții care nu au scop economic și nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, respectiv prestări servicii de natura „servicii de administrare contract .X.”.

Societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative care să ateste prestarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile (proces verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare), la facturile din perioada respectivă nefiind anexate alte documente justificative, astfel încât nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

Ținând cont de prevederile legale prevăzute de Codul comercial al .X., aprobat prin Ordinul .X./2004, cu modificările și completările ulterioare, între furnizorul de energie electrică, SC .X. SRL .X., posesor al licenței .X./2005, și consumatorul final, SC .X. SA .X., s-a încheiat contractul de vânzare-cumpărare de energie electrică nr..X./2009, având valabilitate pe anii 2012 și 2013 potrivit actelor adiționale înregistrate sub nr..X./2011 și respectiv nr..X./2012.

SC .X. SA .X., în calitate sa de consumator eligibil de energie electrică, potrivit Legii nr.123/2012, deține și uzează contractul de furnizare a energiei electrice nr..X.2010, încheiat cu CN .X. SA .X., pentru consumul de energie electrică facturat de acest producător de energie electrică.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA nu dovedește necesitatea efectuării serviciilor de natura „servicii de administrare contract .X.”, prin specificul activităților desfășurate în perioada verificată.

Totodată, art.5 alin.(4) din contractul încheiat între prestatorul SC .X. SRL și beneficiarul SC .X. SA, precizează doar faptul că se vor factura și servicii de administrare a pieței și distribuție aprobate de .X. și nu menționează expres denumirea producătorului de



energie electrică și nici numărul și data contractului încheiat cu acesta pentru administrare.

De asemenea, contribuabilul verificat a prezentat contractul nr..X. din .X. 2010 încheiat între SC .X. SA și SC .X. SRL, dar clauzele acestuia nu produc efecte pe perioada verificată, respectiv .X./2012-.X./2012, deoarece societatea nu deține și nu poate prezenta la control actele adiționale de prelungire a valabilității contractului sus menționat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile de natura „servicii de administrare contract .X.”, nu respectă prevederile Legii nr.13/2007 și cu atât mai mult pe cele ale art.22 alin.(3) și alin.(4), ale art.23 alin.(2), ale art.25 alin.(1), ale art.52 alin.(1) și alin.(2), ale art.55 alin.(1) lit.a), coroborat cu cele ale art.75 alin.(1) lit.c) din Legea nr.123/2012 și ca atare nu pot fi considerate ca fiind efectuate pentru folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit art.10 alin.(2) lit.f) din Legea energiei și gazelor naturale nr.123/2012, administrarea piețelor centralizate de energie electrică și respectiv a .X., se face de către operatorul OPCOM și respectiv OPE, entități care dispun de licențe de operare emise de .X. în acest scop.

Astfel, în baza art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a) și art.158 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că deducerea TVA în sumă de .X. lei de către contribuabilul verificat, nu are temei și justificare legală.

b) cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției unor active:

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA, în conformitate cu prevederile Legii insolvenței nr.85/2006, a achiziționat bunuri de natura activelor imobilizate, în valoare totală de .X. lei, inclusiv TVA, prin Procesul verbal de adjudecare nr..X./2012 de la debitorul aflat în reorganizare judiciară, SC .X. SA.

Bunurile respective au fost cuprinse în Anexele A,B, C și D la factura nr..X./2012 emisă de către administratorul judiciar .X. SPRL în contul și pe numele debitorului aflat în reorganizare judiciară, SC .X. SA.

De asemenea, societatea verificată a prezentat notificarea depusă la organele fiscale competente privind facturarea cu TVA colectată a operațiunilor impozabile reprezentând livrare de bunuri de capital, notificare emisă de furnizor, potrivit art.141 alin.(3) din Codul fiscal.

Contribuabilul verificat a achitat integral contravaloarea bunurilor de capital și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, evidențind-o atât în jurnalul de cumpărări, cât și în Decontul de TVA pentru luna .X. 2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA nu a prezentat în politicile sale contabile aprobate pentru anul 2012 modul de înregistrare cantitativă și valorică a bunurilor achiziționate de la SC .X. SA.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că majoritatea bunurilor cuprinse în factura menționată mai sus, depășesc valoarea legală de .X. lei pentru un activ amortizabil, potrivit art.3 lit.a) și lit.b) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile art.1 alin.(1) din HG nr.105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, în vigoare la data achiziției bunurilor respective (.X. 2012).

Din punct de vedere fiscal, valoarea bunurilor achiziționate, respectiv pentru mijloacele fixe amortizabile și terenuri, reprezintă costul de achiziție la data intrării în patrimoniul contribuabilului, respectiv la data de .X./2012, potrivit pct.33 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile achiziționate de către contribuabilul verificat de la furnizorul SC .X. SA, reprezintă active corporale fixe potrivit art.125 alin.(1) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă, ca și imobilizări corporale, terenurile și drumurile de acces, respectiv în contul .X. „Terenuri”, iar pe celelalte bunuri achiziționate de la SC .X. SA, în loc să înregistreze la active imobilizate și să le supună amortizării, potrivit art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct.5 și pct.6 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale, le-a înregistrat ca și active de natura stocurilor, prin intermediul contului .X. „Materii prime”.

Având în vedere specificul activității furnizorului SC .X. SA (producerea și distribuirea energiei termice) pentru activele achiziționate de către beneficiarul SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu face dovada și nici nu prezintă documente justificative din care să rezulte vechimea și gradul de uzură a fiecărui mijloc fix în parte cuprins în factura de achiziție pe baza căreia s-a

dedus TVA. Mai mult, societatea verificată nu a procedat la stabilirea de către gestionarul mijloacelor fixe sau de către comisia sa tehnică a noilor durate normale de funcționare, astfel cum se arată în dispozițiile pct.13 al alin.III din HG nr.2139/2004 privind clasificarea mijloacelor fixe utilizate în economie, durate normale de funcționare ale acestor active, care corespund cu duratele de amortizare în ani, aferente regimului de amortizare linear.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că contribuabilul verificat a prezentat documentele justificative privind transferul dreptului de proprietate atât asupra terenurilor, cât și a construcțiilor achiziționate de acesta de la SC .X. SA potrivit prevederilor art.13 și următoarele din Legea nr.7/1996 privind cadastru și publicitatea imobiliară, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv înscrierea dreptului de proprietate în Cartea funciară nr..X. localitatea .X., potrivit încheierii Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. nr..X./2012.

De asemenea, SC .X. SA a prezentat documente justificative prin care se dovedește declararea și înregistrarea terenurilor și a construcțiilor la autoritatea administrației publice locale, potrivit art.254 alin.(5) și respectiv art.259 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind declararea și impunerea valorii acestora ca și impozite și taxe locale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin acest fapt, contribuabilul a recunoscut în mod direct faptul că natura activelor achiziționate prin factura nr..X./2012, este pe de-o parte de natura terenurilor în suprafață de .X. mp, din care terenuri cu construcții în suprafață totală de .X. mp., clădiri impozabile cu valorile de impunere de .X. lei și construcții speciale în valoare totală de .X. lei.

Din justificările verbale date de reprezentanții legali ai societății verificate, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile achiziționate de natura clădirilor și a construcțiilor speciale au fost demolate sau dezmembrate, după caz, fără însă ca SC .X. SA să dețină și să poată prezenta autorizația de demolare emisă de către autoritatea administrației publice locale potrivit Legii nr.50/1991 privind autorizațiile de construcții, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că în balanța de verificare la data de .X./2013, nu există în sold valoarea produselor reziduale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în cazul înregistrării reale a acestor bunuri de capital la active immobilizate ca și bunuri de capital supuse amortizării, contribuabilul era obligat la ajustarea TVA deduse inițial de la momentul achiziției acestora și până

la momentul încetării existenței acestor bunuri de capital, urmare a operațiunilor de dezmembrare, demolare a acestora, potrivit prevederilor art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în cazul demolării sau dezmembrării bunurilor de către proprietarul inițial, respectiv de către SC .X. SA și a valorificării deșeurilor feroase și neferoase obținute în urma acestor operațiuni, SC .X. SA, la achiziția acestor produse aplica măsurile de simplificare prevăzute de art.160 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, și anume achiziția acestor bunuri se efectua cu taxare inversă, neconducând astfel la TVA deductibilă și nici la TVA de rambursat, cum este cazul în speța de față.

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile art.11 alin.(1), art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.3, art.145 alin.(2) lit.a) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.12 alin.(1) și art.13 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.64 alin.(1) și alin.(2), pct.92 și pct.105 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile cu directivele europene, art.3 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.6 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, pct.3 al alin.III din HG nr.2139/2004 privind clasificarea mijloacelor fixe utilizate în economie și duratele normale de funcționare ale acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată nu poate face dovada necesității achizițiilor de natura clădirilor din factura emisă de către furnizorul respectiv, ca fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care aceasta nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

c) cu privire la TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, SC .X. SA, nu are drept de deducere pentru TVA în cuantumul menționat mai sus, înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL reprezentând „prestări servicii de plantare și montat pătură gazonă, tuns, tăiat manual și mecanizat iarba, eliberare teren rest organic și anorganic”, întrucât aceste tranzacții nu au scop economic și societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste prestarea

serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, la facturile din perioada respectivă nefiind anexate alte documente justificative.

d) cu privire la TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, SC .X. SA, nu are drept de deducere pentru TVA în cuantumul menționat mai sus, înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL reprezentând „prestări servicii de închiriere bază sportivă cu ocazia evenimentului .X.”, întrucât aceste tranzacții nu au scop economic și societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste prestarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, la facturile din perioada respectivă nefiind anexate alte documente justificative.

e) cu privire la TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, SC .X. SA, nu are drept de deducere pentru TVA în cuantumul menționat mai sus, înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL reprezentând „prestări servicii sonorizare, producție audio film, servicii foto, servicii artistice” efectuate cu ocazia organizării unor evenimente festive, întrucât aceste tranzacții nu au scop economic și societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste prestarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, la facturile din perioada respectivă nefiind anexate alte documente justificative.

f) cu privire la TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, SC .X. SA, nu are drept de deducere pentru TVA în cuantumul menționat mai sus, înscrisă în facturile emise de:

- SC .X. SRL reprezentând „contravaloare chirie și utilități, energie electrică, gaze, apă, pentru spațiul situat în .X., Bulevardul .X., nr..X.”, folosit cu destinația de spațiu de locuit pentru expatriați,

- SC .X. SRL reprezentând „contravaloare chirie și utilități .X. situată în str..X., nr..X., .X.” folosită numai cu destinație de locuință;

- SC .X. SRL reprezentând „cheltuieli cu chiria și utilitățile pentru spațiul închiriat și utilizat sub formă de locuință pentru persoane care nu sunt angajați, fiind angajați ai unei firme străine .X. – .X., .X., în .X.”;

- SC .X. SRL reprezentând prestări servicii „cu chiria și utilitățile pentru un spațiu situat în .X., Bdul .X., nr..X., Bl..X., ap..X.”, cu destinația spațiu de locuit pentru .X.;

- SC .X. SRL reprezentând prestări servicii „cu chiria și utilitățile pentru spațiul închiriat și utilizat sub formă de locuință pentru persoane care nu sunt angajați ai societății, aceștia fiind angajați ai unei firme străine .X., .X., în .X.”, întrucât aceste imobile nu sunt înregistrate și declarate de către contribuabil ca și sedii secundare de natura unor puncte de lucru și nici ca locuințe de serviciu atribuite unor salariați potrivit Legii locuinței nr.114/1996, coroborat cu dispozițiile Legii nr.53/2003 privind Codul Muncii, cu modificările și completările ulterioare, iar societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste prestarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, la facturile din perioada respectivă nefiind anexate alte documente justificative.

g) pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120<sup>1</sup> din OG 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:**

**1). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- TVA în sumă de .X. lei,

- accesorii aferente TVA 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. SA dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de clădiri și construcții speciale, în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă a fost analizată intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr.X./2012 emisă de către administratorul judiciar .X. SPRL în contul și pe numele debitorului aflat

în reorganizare judiciară, SC .X. SA, în baza Procesului verbal de adjudecare nr. .X./2012.

Totodată, din documentele analizate, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile achiziționate de SC .X. SA de la SC .X. SA au constat în terenuri în suprafață de .X. mp, din care terenuri cu construcții în suprafață totală de .X. mp, clădiri și construcții speciale, iar majoritatea acestor bunuri depășesc valoarea legală de .X. lei pentru un activ amortizabil, astfel că reprezintă active corporale fixe, potrivit art.125 alin.(1) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă, ca și imobilizări corporale, doar terenurile și drumurile de acces achiziționate de la SC .X. SA, respectiv în contul .X. „Terenuri”, iar pe celelalte bunuri, în loc să le înregistreze la active imobilizate și să le supună amortizării, le-a înregistrat ca și active de natura stocurilor, prin intermediul contului .X. „Materii prime”.

Din justificările verbale date de reprezentanții legali ai societății verificate, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile achiziționate de natura clădirilor și a construcțiilor speciale au fost demolate sau dezmembrate, după caz, fără însă ca SC .X. SA să dețină și să poată prezenta autorizația de demolare emisă de către autoritatea administrației publice locale potrivit Legii nr.50/1991 privind autorizațiile de construcții, cu modificările și completările ulterioare. Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că în balanța de verificare la data de .X./2013, nu există în sold valoarea produselor reziduale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în cazul înregistrării reale a acestor bunuri de capital la active imobilizate ca și bunuri de capital supuse amortizării, contribuabilul era obligat la ajustarea TVA deduse inițial de la momentul achiziției acestora și până la momentul încetării existenței acestor bunuri de capital, urmare a operațiunilor de dezmembrare, demolare a acestora, potrivit prevederilor art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile art.11 alin.(1), art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.3, art.145 alin.(2) lit.a) și art.158

alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.12 alin.(1) și art.13 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.64 alin.(1) și alin.(2), pct.92 și pct.105 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile cu directivele europene, art.3 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.6 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, pct.3 al alin.III din HG nr.2139/2004 privind clasificarea mijloacelor fixe utilizate în economie și duratele normale de funcționare ale acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată nu poate face dovada necesității achizițiilor de natura clădirilor din factura emisă de către furnizorul respectiv, ca fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care aceasta nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că scopul economic sau demonstrarea folosului activității este evidentă prin faptul că intenționează să folosească activele respective, nu conform destinației lor specifice (producerea de energie electrică), ci în scopul desfășurării activității proprii, respectiv producția și vânzarea de țevi și alte produse industriale și anume:

- măririi depozitului de produse finite al societății;
- construirii unei fabrici de mufe/conexiuni (valoarea estimată a investiției: .X. USD);
- construirii unei fabrici de accesorii țevi petroliere (valoarea estimată a investiției: .X. USD).

Pentru aceasta, societatea invederează faptul că încă de la achiziție, a cerut și a obținut de la organele competente diverse autorizații și permise necesare în sensul dezafectării bunurilor cumpărate, a vânzării anumitor bunuri, a recuperării materiilor prime rezultate în urma dezafectării și includerii acestora în procesul de producție, precum și a finalizării planurilor de construcție ale obiectivelor de investiții.

Astfel, precizează că a obținut Autorizația de desființare nr..X./2013, iar lucrările de demolare au început în data de .X./2013, conform Comunicării privind începerea execuției lucrărilor, înregistrată la Primăria Municipiului .X. sub nr..X./2013, astfel că produsele reziduale rezultate din aceste lucrări nu aveau cum să fie înregistrate în



balanța de verificare la data de .X./2013, acestea fiind înregistrate corespunzător în balanța de verificare aferentă lunii .X./ 2013.

**În drept**, art.145 art.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de .X./2012, prevede:

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

**a) operațiuni taxabile;”,**

iar la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ se prevede:

**“(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;”**

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA 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.

Prin urmare, 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 TVA.

Potrivit art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai**

*mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;”*

Pct.92 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile cu directivele europene, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede:

*“92. - Imobilizările corporale reprezintă active care:*

*a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și*

*b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.”*

iar pct.52 din același act normativ, stipulează:

*„152. - (1) Stocurile sunt active circulante:*

*a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;*

*b) în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității; sau*

*c) sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.*

*(2) În categoria stocurilor se cuprind și activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării (de exemplu, ansambluri sau complexuri de locuințe etc. realizate de entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe). Dacă construcțiile sunt realizate în scopul exploatații pe termen lung, de către entitatea care le-a realizat, ele reprezintă imobilizări.”*

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, printre condițiile impuse unei imobilizări corporale se numără și utilizarea acesteia pe o perioadă mai mare de un an, în producția proprie de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative.

Ca atare, bunurile achiziționate în vederea demolării de către o societate care efectuează astfel de lucrări, nu se încadrează la imobilizări, ci la stocuri.

În același sens, respectiv pentru includerea bunurilor achiziționate de o societate în vederea demolării, la stocuri și nu la imobilizări, s-a pronunțat într-o speță similară și Direcția generală .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr..X./2004, anexată în copie la dosarul cauzei.

Se reține că societatea a anexat în susținerea contestației:

- Autorizația de desființare nr..X./2013 emisă de Primăria Municipiului .X., având termen de valabilitate de 12 luni de la data emiterii, interval de timp în care trebuie începute lucrările de execuție autorizate. Durata de execuție a lucrărilor este de 24 luni calculată de la data începerii efective a lucrărilor (anunțată în prealabil);

- Comunicarea privind începerea execuției lucrărilor, semnată și ștampilată de reprezentantul SC .X. SA, înregistrată la Primăria Municipiului .X. sub nr..X./2013;

- Acord de mediu nr..X./2013 emis de Agenția pentru Protecția Mediului .X., pentru proiectul “.X.”, în baza următoarelor documente:

- Certificatul de urbanism nr..X./2012 emis de Primăria .X.;
- Avizul de gospodărire a apelor nr..X./2013 emis de Administrația Națională “.X.”, Administrația .X. , .X.;
- Cererea de solicitare a acordului de mediu, înregistrată la .X. sub nr..X./2012;

- Notificare, plan de situație și de încadrare în zonă;
- Proces verbal de verificare a amplasamentului, înregistrat la .X. sub nr..X./2012;

- Decizia etapei de evaluare inițială nr..X./2012;
- Memoriu de prezentare elaborate de titular;
- Decizia etapei de încadrare nr..X./2012;
- Liste de control întocmite conform Ord.M.A.P.M. nr..X./2002;

- Îndrumar nr..X./2012;
- Adresa nr..X./2012 privind depunerea Raportului privind impactul asupra mediului elaborat de către SC .X. SRL, certificat de înregistrare emis la data de .X./2010, valabil până la .X./2014;

- Proces verbal al dezbaterii publice din data de .X./2012, înregistrat la Primăria .X. sub nr..X./2012 și la .X. sub nr..X./2012;

- Adresă titular nr..X./2012 privind răspunsul la observațiile publicului prezent la dezbaterile publice;

- Adresă titular nr..X./2013 privind completări la .X.;
- Dovadă achitare plată tarif etape procedurale.

Astfel, având în vedere documentele anexate la dosarul cauzei, precum și documentele menționate mai sus, se reține că SC .X. SA a achiziționat de la SC .X. SA, bunuri constând în clădiri și construcții, nu cu scopul de a le utiliza pe parcursul unei perioade mai mari de un an, în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a le închiria terților sau pentru scopuri administrative, ci,

în vederea dezafectării acestora, întrucât încă de la achiziție, a cerut și a obținut diverse autorizații și permise necesare de la organele competente, având totodată intenția de a mări depozitul de produse finite, de a construi o fabrică de mufe/conexiuni și o fabrică de accesorii țevi petroliere.

Prin urmare, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit cărora bunurile achiziționate de SC .X. SA de la SC .X. SA, de natura clădirilor și construcțiilor speciale reprezintă active corporale fixe potrivit art.125 alin.(1) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că operațiunile care au determinat impunerea în cauză trebuie analizate de organele de inspecție fiscală, nu limitativ, în sensul că majoritatea bunurilor constând în clădiri și construcții speciale achiziționate de SC .X. SA de la SC .X. SA depășesc valoarea legală de .X. lei pentru un activ amortizabil, ci prin prisma tuturor prevederilor legale, precum și a documentelor justificative care au stat la baza operațiunilor.

Se reține că temeiul de drept invocat de către organele de inspecție fiscală, respectiv art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.3 din Codul fiscal, în baza căruia nu au acordat dreptul de deducere a TVA, nu își găsește aplicabilitatea în speță. În plus, având în vedere documentele depuse de contestatară pentru justificarea dreptului de deducere a TVA, analizate mai sus, nu rezultă care au fost documentele analizate și motivele care au format convingerea organelor de inspecție fiscală că SC .X. SA nu poate face dovada necesității achizițiilor de natura clădirilor din factura emisă de către furnizorul respectiv, ca fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, 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. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că SC .X. SA a anexat la dosarul cauzei copii de pe documentele ce nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală, se impune ca acestea să fie analizate, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele prezentate de societate.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al TVA au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, dacă au analizat factura de achiziție și dacă aceasta conține sau nu toate informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal.

Astfel, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor.

De asemenea, potrivit prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, justificarea deducerii TVA la momentul achiziției de bunuri se realizează în baza contractului de vânzare-cumpărare, a facturii emise în baza acestuia care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 și este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, în speță desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Având în vedere cele reținute mai sus, în cauză devin incidente dispozițiile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2012, potrivit căroră:

*„(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de*

taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, (...)”,

coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) În aplicarea art. 153 alin.(1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”

Întrucât, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, România s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia **chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică** în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că **este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.**

Mai mult, potrivit pct.18-20 din decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă. Rezultă că, în aceste condiții, TVA achitată pentru un anumit

studiu de rentabilitate poate fi în principiu dedusă, conform art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, iar dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile, în condițiile în care urmare a rezultatelor acestui studiu s-a decis să nu se mai treacă la faza operațională și societatea a intrat în lichidare.

Prin urmare, din jurisprudența Curții Europene de Justiție se reține că **dreptul de deducere a TVA se acordă pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse TVA**, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție.

Un alt caz relevant al Curții Europene de Justiție, este și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia **trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă TVA plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile**. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Potrivit acestui caz, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că dreptul de deducere a TVA se acordă în anumite condiții pe baza intenției unei persoane impozabile de a realiza operațiuni taxabile. **Dreptul de deducere a TVA este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile**, inclusiv investiții, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice intenția societății de a realiza operațiuni taxabile materializate prin angajarea de costuri și efectuarea demersurilor pentru obținerea de la organele competente diverse autorizații și permise necesare în sensul dezafectării bunurilor cumpărate, a vânzării anumitor bunuri, a recuperării materiilor prime rezultate în urma dezafectării și includerii acestora în procesul de producție, precum și a finalizării planurilor de construcție ale obiectivelor de investiții, astfel încât să se asigure

respectarea de către contestatară a prevederilor art.145 din Codul fiscal.

De asemenea, în speță, se reține și Hotărârea pronunțată de Curtea Europeană de Justiție în cauza C-257/11 Gran Via Moinești, prin care Curtea a statuat că o societate care a achiziționat atât o suprafață de teren, cât și construcții edificate pe acesta din urmă, în vederea demolării acestor construcții [...] are dreptul de a deduce TVA aferentă achiziționării construcțiilor menționate.

Totodată, având în vedere cele precizate mai sus, precum și reținerile expuse la situația de fapt, se reține că retratarea de către organele de inspecție fiscală a operațiunilor prin prisma art.11 alin.(1) din Codul fiscal nu are temei, întrucât potrivit articolului invocat mai sus:

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

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.

Totodată, din modul în care aceste prevederi au fost redactate, se reține că intenția legiuitorului a fost de a împiedica evitarea plății impozitelor prin încheierea de acte care, invocând un scop economic aparent, cum ar fi realizarea unei fuziuni, a unei divizări etc.- a se vedea art.27<sup>1</sup> alin.(11) lit.a) din Codul fiscal, aplicabil începând cu data de 01.01.2007 - să urmărească de fapt, ca scop principal, un avantaj fiscal.

Concluzionând, 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, se reține că, în cauză nu s-a ridicat problema realității tranzacțiilor efectuate de către societate, respectiv a realității economice a acestora.



Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere TVA aferentă clădirilor și construcțiilor speciale achiziționate în vederea dezafectării lor, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2014 emisă de Direcția generală .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA 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 reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, de deciziile Curții Europene de Justiție menționate mai sus, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

**2). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA 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. SA dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, reprezentând prestări servicii, pe considerentul că societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste prestarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, în condițiile în care societatea a anexat în susținerea contestației documente ce nu au fost analizate de**

**organele de inspecție fiscală și care conduc către o altă situație de fapt decât cea constatată prin titlul de creanță contestat.**

**În fapt**, în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile emise în perioada .X./ 2012 - .X./ 2013 de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC ..X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL și SC .X. SRL, reprezentând prestări servicii, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **întrucât aceasta nu a prezentat documente justificative care să ateste prestarea serviciilor menționate mai sus** în folosul operațiunilor sale taxabile, iar la facturile din perioada respectivă nu au fost anexate alte documente justificative.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea precizează că deține documente justificative care să ateste prestarea serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, pe care le anexează în susținerea contestației.

**În drept**, art.145 art.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2012, prevede:

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

***b) operațiuni taxabile;”***,

iar la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ se prevede:

***“(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;”***

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor

sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA 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.

Prin urmare, 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 TVA.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că deși în timpul inspecției fiscale SC .X. SA nu a prezentat documente justificative pentru a proba prestarea serviciilor, aceasta în susținerea contestației a prezentat documente aferente fiecărui serviciu în parte.

Astfel,

a) cu privire la serviciile de administrare contract .X.” facturate de SC .X. SRL, organul de soluționare a contestației reține că societatea a depus documente din analiza cărora rezultă că:

SC .X. SRL a acționat ca reprezentant al Societății, gestionând (administrând) Contractul .X. din punct de vedere al punerii efectiv în practică a acestuia, prin prisma obligațiilor legate de piața de energie electrică.

Totodată, se reține că SC .X. SRL a prestat servicii de echilibrare, având în vedere că, pe de o parte, consumul de energie electrică al SC .X. SA nu a fost constant de-a lungul unei zile/săptămâni/luni, iar pe de altă parte energia electrică nu putut fi stocată, în fapt diferența dintre consumul real măsurat de contoare într-o zi și prognoza de consum dată cu o zi înainte s-a vândut sau s-a cumpărat pe .X. la prețurile stabilite de Operatorul .X. (OPE) a sistemului energetic național. Acest lucru a presupus: transmiterea prognozelor de consum, măsurarea energiei electrice efectiv consumate, preluarea și consolidarea informațiilor privind consumul orar în ambele locații ale .X. (.X. și .X.), și raportarea acestora către OPE conform modelelor de raportare impuse de către autoritate, transmiterea comenzilor de cumpărare sau vânzare pe PZU, precum și diverse alte raportări către .X.

SC .X. SA a achiziționat și a vândut energie electrică pe .X. prin intermediul SC .X. SRL, iar neefectuarea acestor operațiuni ar fi reprezentat încălcări ale Legii privind energia electrică.

Astfel, **se reține că activitatea economică a societății .X. SA nu s-ar putea desfășura (sau nu s-ar putea desfășura în condiții optime), fără prestarea acestor servicii**, și prin urmare între serviciile de administrare contract .X. facturate de SC .X. SRL și serviciile de livrare a energiei electrice furnizate de SN .X. SA, s-ar putea să existe o legătură indirectă, respectiv accesul la și folosirea energiei livrate de SN .X. SA în procesul de producție nu ar fi posibile fără serviciile de transport, distribuție și sistem privind cantitățile de energie respective, inclusiv echilibrarea, prestate de SC .X. SRL, în calitate sa de reprezentant al SC .X. SA.

Documentele analizate de organul de soluționare a contestației au fost:

- Contractul de furnizare a energiei electrice nr..X./2010, încheiat între SN .X. SA, în calitate de vânzător, și SC .X. SA, în calitate de cumpărător, în care se stipulează:

• art.2 (1) *„Obiectul contractului îl constituie vânzarea de către vânzător și cumpărarea de către cumpărător a cantităților de energie electrică orare,[...]”*

• art.4 *„Cantitățile de energie electrică vor avea ca punct de livrare rețeaua electrică de transport. În acest sens, părțile convin ca toate serviciile de transport, distribuție și sistem, incluzând de asemenea și echilibrarea să fie în responsabilitatea cumpărătorului. Părțile convin totodată ca responsabilitățile asumate astfel de cumpărător să fie delegate firmei SC .X. SRL, parte a grupului .X./, licențiată de .X. pentru operarea în piața de energie electrică.”*

• art.9 (1) *„Perioada de livrare a energiei conform prezentului contract va începe la data de .X./2010 ora 00:00 (data efectivă) și va expira la .X./ 2011 ora 24:00 (data de expirare) [...]”*

- Anexele nr.1, nr.2 și nr.3 la contractul menționat mai sus;

- Actul adițional nr..X./2011 la Contractul de furnizare a energiei electrice nr..X./2010, încheiat între SN .X. SA, în calitate de vânzător, și SC .X. SA, în calitate de cumpărător, în care la art.1 se prevede: *„Perioada de livrare a energiei prevăzută la art.9 (1) din contract se extinde de la .X./ 2011 ora 24:00 la .X./ 2012 ora 24:00.”*

- Anexa nr.2 – Revizia .X. 2011 - la Contractul de furnizare a energiei electrice nr..X./2010;

- Contractul de prestare de servicii nr..X./2010, încheiat între SC .X. SRL, în calitate de prestator, și SC .X. SA, în calitate de achizitor, în care se stipulează:

• pct.2.1 *„Prestatorul – denumit .X., se obligă să presteze serviciul de administrare, reprezentare și derulare a prevederilor*

*„Contractului de furnizare a energiei electrice nr..X./2010” încheiat între achizitor (SC .X. SA) și SN .X. SA, și reprezentarea achizitorului în .X..”*

*• pct.3.1 „Prestatorul .X., se obligă să presteze serviciul de administrare și reprezentare în conformitate cu prevederile Codului Comercial al .X. pe toată durata de derulare a „Contractului de furnizare a energiei electrice nr..X./2010” (.X./2010 - .X./2011).”*

*- Anexele nr.1 și nr.2 la Contractul de prestări servicii menționat mai sus;*

*- Actul adițional nr..X. la Contractul de prestare de servicii nr..X./2010, înregistrat la societate sub nr..X./2012, în care la art.1 se prevede: „Se prelungește durata de valabilitate a contractului nr..X./2010, până la data de .X./2012 ca urmare a prelungirii prin Act adițional nr..X. „Contractului de furnizare a energiei electrice nr..X./2010” încheiat între achizitor (SC .X. SA) și SN .X. SA pentru anul 2012.”*

*- Nota explicativă dată de reprezentantul societății cu privire la acest capăt de cerere, atașată de organele de inspecție fiscală în Anexa nr.27 la Raportul de inspecție fiscală, în care acesta menționează: “Se poate spune că, în practică, .X. face tot ceea ce este necesar pentru ca .X. să poată folosi energia electrică pe care .X. o introduce în rețeaua națională, acționând în numele și/sau pe seama .X.. Cu alte cuvinte, .X. acționează ca reprezentant al Societății, gestionând (administrând) Contractul .X. din punct de vedere al punerii efectiv în practică a acestuia, prin prisma obligațiilor legate de piața de energie electrică.*

*Dincolo de serviciile de transport și distribuție a energiei electrice, cel mai important serviciu prestat de către .X. și pentru care facturează onorarii sub sintagma “servicii administrare contract .X.” este serviciul de echilibrare.*

*Astfel, dat fiind că, pe de o parte, consumul de energie electrică nu este constant de a lungul unei zile/saptămâni/luni, iar pe de altă parte energia electrică nu poate fi stocată, în fapt diferența dintre consumul real măsurat de contoare (cel de la .X. de altfel aparține .X.) într-o zi și prognoza de consum dată cu o zi înainte se vinde sau se cumpără pe .X. la prețurile stabilite de Operatorul .X. (OPE) a sistemului energetic național.*

*Simplificând, în practică acest lucru presupune: transmiterea prognozelor de consum, măsurarea energiei electrice efectiv consumate (măsurare care se efectuează la fiecare 15 minute), preluarea (prin e-mail, de la Societate) și consolidarea informațiilor privind consumul orar în ambele locații ale .X. (.X. și .X.), și raportarea acestora către OPE conform modelelor de raportare impuse de către autoritate, transmiterea*

comenzilor de cumpărare sau vânzare pe PZU, precum și diverse alte raportări către .X.. Societatea achiziționează și vinde energie electrică de pe .X. prin intermediul SC .X. SRL, iar neefectuarea acestor operațiuni ar reprezenta încălcări ale Legii privind energia electrică.

Este esențial de avut în vedere că toate raportările către OPE (Operatorul .X.), precum și vânzarea și cumpărarea de energie electrică se fac prin intermediul platformei dedicate, la care nu au acces decât entitățile licențiate (cum este .X.), sistemul nu permite decât generarea unor anumite raportări, participanții la piață neavând posibilitatea de a modifica aceste aspecte, fiind pasibili de sancțiuni penale).

Atașăm spre confirmare documente tipărite după imagini - ecran.

.X. primește lunar un centralizator privind tranzacțiile efectuate pe Piață, precum și detalii privind calculul energiei electrice consumate și tranzacționate, așa cum sunt descărcate din sistem în tabele Excel, astfel încât să se asigure transparența prestațiilor.

Subliniem că, în fapt, există un decalaj de 2 luni între momentul în care cantitățile de energie sunt tranzacționate și momentul în care datele corespunzătoare pot fi descărcate date din sistemul pieței, decalaj datorat sistemului (care are nevoie să centralizeze și să proceseze datele la nivel național).”

- factura seria .X. nr..X./2012 emisă de SC .X. SA către SC .X. SRL, reprezentând „energie electrică livrată”, „temei legal: Cod Comercial al .X., Convenția de participare la .X., Ordinul .X. .X./2008”;

- factura nr..X./2012 emisă de SC .X. SRL către SC .X. SA, reprezentând: „serviciu administrare contract .X./ 2012 - punct de lucru .X.,” „serviciu administrare contract .X. 2012- punct de lucru .X.” și „c-val distribuție energie electrică af.ctr..X. - .X./ 2012 - punct de lucru .X.”;

- Centralizator tranzacții PZU vânzare-cumpărare - luna .X./ 2012;

- Tabel cantități măsurate și contractate raportate în sistem;

- Datele privind consumurile de la .X. și .X.;

- Centralizator .X. (descărcare în Excel generată de către sistemul național a sintezei Raportărilor standard către .X. Departamentului .X., Direcția .X. );

- Cantitatea de energie notificată către OPE a schimbului bloc în conformitate cu prevederile Codului comercial al .X..

b) cu privire la serviciile de plantare și montat pătură gazonă, tuns, tăiat manual și mecanizat iarba, eliberare teren rest organic și anorganic, facturate de SC .X. SRL, organul de soluționare a

contestației reține că societatea a depus documente din analiza cărora rezultă că în luna .X./2012 SC .X. SRL a **prestat lucrări de grădinărit**.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că în ceea ce privește serviciile de grădinărit menționate mai sus, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă aceste servicii contribuie sau nu la desfășurarea operațiunilor impozabile:

- prin crearea unor condiții de muncă corespunzătoare pentru personal și a unei prezentări civilizate a fabricilor în fața diverșilor parteneri, prin îndepărtarea vegetației sălbatice, menținerea sub control a celei existente și întreținerea vegetațiilor din spațiile de parcare a camioanelor TIR;

- prin menținerea unui nivel corespunzător de igienă și ordine în incinta fabricii, inclusiv prin creșterea nivelului de securitate și protecție a muncii.

Documentele analizate de organul de soluționare a contestației au fost:

- Acordul cadrul–contract nr..X./2012, având perioadă de valabilitate .X./2012-.X./2014, încheiat între SC .X. SA, în calitate de beneficiar, și SC .X. SRL, în calitate de executant, având ca obiect servicii de grădinărit, respectiv: *eliberarea terenului de resturi organice și anorganice (adunat gunoi, greblat și adunat frunze și crengi, curățenia de primăvară), scarificare, aerisire teren, fertilizare spații verzi (îngrășământ), însămânțare gazon, ierbicidare selectivă, ierbicidare totală, toaletare arbori, irigat, cosit gazon și iarba (flora sălbatică) mecanizat, tratarea împotriva bolilor și dăunătorilor a gazonului etc. efectuate în incinta fabricilor societății din .X. și .X.;*

- Procesul verbal nr..X. aferent lunii .X./2012 încheiat cu ocazia executării lucrărilor de grădinărit, semnat de reprezentanții ambelor părți contractante și ștampilat de firma executantă, respectiv de SC .X. SRL, în care se precizează:

- *zona lucrării: scuar parcare tir/automobile exterior,*
- *operații efectuate: s-au îndepărtat resturi vegetale, s-au toaletat pomi, s-a aplicat îngrășământ,*
- *suprafața: .X. mp*
- *se atestă execuția acestei lucrări;*

- Centralizatorul aferent lunii .X. 2012 în care sunt enumerate zonele cu gazon însămânțat, suprafețele și activitatea desfășurată pe acestea, semnat de reprezentanții ambelor părți contractante, la care este atașat un proces verbal de recepție pentru zone cu floră sălbatică – iarba.

c) cu privire la serviciile de promovare, organizare și publicitate a companiei .X. SA pentru evenimentul „Ziua .X. -2012 facturate de SC .X. SRL, organul de soluționare a contestației reține că **societatea a depus documente din analiza cărora rezultă o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală.**

Astfel, se reține că societatea a anexat în susținerea contestației documente din care rezultă că serviciile prestate de SC .X. SRL au fost de promovare, organizare și publicitate a SC .X. SA pentru evenimentul „Ziua .X.”, și nu „servicii de închiriere bază sportivă cu ocazia evenimentului Ziua .X.”, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că în ceea ce privește serviciile menționate mai sus, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă acestea contribuie sau nu la desfășurarea operațiunilor impozabile, respectiv dacă organizarea de către SC .X. SA a evenimentelor: „Ziua .X.-2012”, „Ziua .X.-2013 și „Ziua .X.-2013”, pot reprezenta o tehnică de marketing, având drept scop principal prezentarea societății în fața comunității alcătuită din mass-media, clienți, potențiali clienți, autoritățile locale, angajații și familiile acestora.

Documentele analizate de organul de soluționare a contestației au fost:

- Anexa nr..X. din .X./2012 la Contractul de prestări servicii nr..X./2011, încheiat între SC .X. SRL, denumită agenție și SC .X. SA, în calitate de client, unde la art.1 pct.1.1. se stipulează:

*„Obiectul Anexei îl constituie prestarea de către Agenție a serviciilor de promovare, organizare și publicitate a companiei .X. SA pentru evenimentul „Ziua .X.-2012.”*

- Anexa nr..X. din .X./2013 la Contractul de prestări servicii nr..X. din .X./2011, încheiat între SC .X. SRL, denumită agenție și SC .X. SA, în calitate de client, unde la art.1 pct.1.1. se stipulează:

*„Obiectul Anexei îl constituie prestarea de către Agenție a serviciilor de promovare, organizare și publicitate a companiei SC .X. SA pentru evenimentul „Ziua .X.-2013 și pentru „Ziua .X.-2013”.*

- un material care sintetizează modul de organizare și prezentare a SC .X. SA, în cadrul evenimentului în anul 2012, privind: *contextul, conceptul, promovarea, rezultatele PR online, rezultatele facebook, rezultatele site, programul de antrenament, încălzirea, înscrieri, activități sportive, crosul de .X. km, crosul de .X. km, premiarea, tombola, interpretare rezultate, materiale de branding generale, afișe, flyere, declarații pe propria răspundere, bannere, roll-*



*upuri, stickere outdoor pentru taxiuri, mesaje băncuțe, diplome, materiale pentru cipuri, parcardă pentru aeroport, medalii, tricobroșuri, ghid de antrenament, concluzii și recomandări etc.*

d) cu privire la serviciile facturate de SC .X. SRL, organul de soluționare a contestației reține că societatea a depus documente din analiza cărora rezultă că aceste servicii au fost:

- **organizare eveniment „Inaugurare .X.” în data de .X./2012, când a fost inaugurată oficial investiția de .X. milioane de dolari pentru facilitatea de finisare a țevelor-cazane de la .X., la eveniment fiind prezenți peste .X. de invitați;**
- **eveniment .X. organizat în data de .X./2012, urmare achiziției fabricii de .X. din .X., ocazie cu care managerul regional și global .X. s-a întâlnit cu noii angajați;**
- **servicii de monitorizare a presei.**

Documentele analizate de organul de soluționare a contestației au fost:

1) Contractul cadru nr..X.2009 încheiat între SC .X. SA, în calitate de beneficiar, și SC .X. SRL, în calitate de prestator, în vigoare de la data semnării și până la data de .X./ 2010, al cărui obiect, potrivit pct.1.1 al art.1, îl constituie *„realizarea sau producerea de către prestator a serviciilor, activităților sau produselor comandate de către beneficiar”*;

2) Anexa nr..X./2012 la Contractul cadru nr..X./2009 încheiat între SC .X. SA și SC .X. SRL, în care:

- la cap.I - sunt enumerate ca obiect al anexei, servicii organizare eveniment „Inaugurare .X.” – .X./ 2012, respectiv:

- tur & protocol invitați .X.: tur ghidat al orașului cu durata de o oră, limba engleză, .X. persoane;

- producții & ambientizare spațiu: rollup-uri cu system, panglică (25m), broșură de prezentare a investiției, indicatoare boilerline, personalizare pupitru;

- servicii tehnice: sonorizare eveniment, sisteme de traducere simultană pentru .X. persoane;

- alte servicii: interpretariat, fotografiere eveniment, servicii media relations national;

- costuri agenție: servicii DTP, servicii .X. dedicate pe eveniment.

- la cap.IV – se precizează *„serviciile vor fi prestate până la data de .X. a.c.”*

3) articolul intitulat *“.X. a inaugurat linia sa de finisare a țevilor cazane din România”*, tipărit pe site-ul .X. în data de .X./ 2012, în care se prezintă inaugurarea din data de .X. a liniei de finisare a țevilor și detalii privind investiția efectuată în fabrica de țevi fără sudură din .X. de către .X..

4) articolul intitulat *“Comunicare .X.”* prezentat pe site de .X. în data de .X./2012, în care se menționează că *“.X. a inaugurat oficial noua sa facilitate de finisare a țevilor-cazane de la .X., care reprezintă o investiție de .X. milioane de dolari în economia românească. Au fost prezenți la eveniment peste .X. de invitați, oameni de afaceri, furnizori, clienți ai companiei din .X., .X., .X. sau .X., alături de reprezentanții autorităților publice și cei ai presei locale și centrale.*

*.X. a pregătit acest eveniment încă de anul trecut. Odată cu începerea construcției la noul corp de clădire a început și pregătirea materialelor de prezentare, concretizate în mii de fotografii și un film care să arate pas cu pas, ce presupune o asemenea investiție-record pentru România. Filmul va fi difuzat și în cadrul rețelei interne .X. TVA, ajungând astfel la mii de angajați .X. din întreaga lume.”*

5) articolul intitulat *“.X.: Investiție.X.”*, tipărit de pe site-ul .X. în data de .X. /2012;

6) Anexa nr..X./2012 la Contractul cadru nr..X./2009 încheiat între SC .X. SA și SC .X. SRL, în care:

• la cap.I - sunt enumerate ca obiect al anexei, servicii organizare eveniment .X. –.X. 2012, respectiv:

- servicii sonorizare și traducere simultană;
- servicii translator: .X. interpreți, româna-.X. și română-.X.;
- servicii foto eveniment;
- servicii video;
- servicii media relations;
- servicii roll up eveniment;
- servicii plăci .X..

• la cap.IV – se precizează *„serviciile vor fi prestate în data de .X. / a.c.”*

7) articolul intitulat *“Bun venit .X.”*, tipărit pe site-ul .X. în data de .X./2012, în care se menționează faptul că *“în urma achiziției fabricii de .X. din .X., managerul regional și global .X. s-a întâlnit cu angajații pentru a-i introduce în lumea .X. și a le împărtăși planurile pentru viitorul apropiat”*, la articol, făcându-se trimitere la vizionarea filmului video al evenimentului.

8) articolul intitulat *“.X./X. se extinde în România”* prezentat pe site de .X. în data de .X./2012, în care se menționează că *“.X. a oferit sprijin logistic pentru evenimentul intern organizat în 1 .X., în*

*cadrul căruia celor mai noi angajați li s-a spus „bun-venit” în echipa .X./ [...]”*

9) articolul intitulat “.X./ a cumpărat fabrica de echipamente din .X. deținută de grupul .X.”, tipărit de pe site-ul .X. în data de .X./2012;

10) Anexa nr..X./2009 la Contractul cadru nr..X./2009 încheiat între SC .X. SA și SC .X. SRL, în care:

- la cap.I se precizează că obiectul anexei îl reprezintă servicii monitorizare presă locală și centrală, iar

- la cap.IV, faptul că aceste servicii vor fi prestate până la data de .X./2010.

11) Raport de monitorizare a presei din data de .X./2012, transmis în limba .X. prin e-mail de .X. (.X.), către reprezentanți .X..

e) cu privire la serviciile facturate de SC .X. SRL, organul de soluționare a contestației reține că **societatea a depus documente din analiza cărora rezultă o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală.**

Astfel, se reține că societatea a anexat în susținerea contestației documente din care rezultă că serviciile prestate de SC .X. SRL au fost de închiriere a etajului .X. și zonelor comune din imobilul situat în .X., str. .X., nr..X., unde societatea a avut înregistrat până în luna .X. 2013 un punct de lucru și nu „contravaloare chirie și utilități, energie electrică, gaze, apă pentru spațiul situat în .X., Bulevardul .X., nr..X.”, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală.

Documentele analizate de organul de soluționare a contestației au fost:

- Contractul cadru de închiriere, încheiat în data de .X./2010, între SC .X. SA, în calitate de locatar, și SC .X. SRL, în calitate de locator, având ca obiect servicii de închiriere a etajului .X. și zonelor comune din imobilul situat în .X., str. .X., nr..X., unde societatea susține că a avut înregistrat până în luna .X. 2013 un punct de lucru;

- Relevu imobil situat în .X., str. .X., nr..X.;

- Anexa 3 – Regulament de organizare, funcționare și ordine interioară privind imobilul situat în .X., str. .X., nr..X..

- Certificatul constatator nr. .X./2012 emis de Oficiul Registrului Comerțului;

- Decizia nr. .X./2013 a Consiliului de Administrație al SC .X. SA, cu privire la radierea punctului de lucru;

- Certificatul de înregistrare menționat eliberat de Oficiul Registrului Comerțului .X., în data de .X./2013, prin care se atestă înregistrarea Deciziei nr. .X./2013, menționată mai sus.

Astfel, se reține că SC .X. SA, a avut înregistrat până în luna .X. 2013, un punct de lucru la adresa din .X., str. .X., nr..X., unde era situat imobilul închiriat ce a făcut obiectul facturilor emise de SC .X. SRL în perioada supusă inspecției fiscale.

f) cu privire la serviciile de închiriere facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL și SC .X. SRL, organul de soluționare a contestației a analizat următoarele documente:

1) Contractul de închiriere încheiat între SC .X. SA, în calitate de chiriaș, și SC .X. SRL, în calitate de proprietar, în care:

- la pct.1.1 al cap.1 se precizează: *„obiectul prezentului contract este închirierea vilei nr..X. de la adresa sus menționată, reprezentând o casă cu living, bucătărie, dormitoare, băi, subsol, conform planului atașat. Imobilul va fi folosit numai cu destinația de locuință familială, de către dl. .X. și familia acestuia.”*, iar

- la pct.2.1 al cap.2 se stipulează: *„prezentul contract de închiriere intră în vigoare la data semnării lui de ambele părți condiționat de plata avansului în termen de 7 zile de la data semnării, și se încheie pe o perioadă de 2 ani, începând din data de 10.X.2009.”*;

2) Certificatul constatator nr. .X./2012 emis de Oficiul Registrului Comerțului, în cuprinsul căruia, la pagina 2, ultimul paragraf, se menționează că .X., de cetățenie .X., a deținut calitatea de administrator al societății și funcția de președinte al Consiliului de administrație în perioada .X./2012-.X./2013. Astfel, se reține că pe perioada cât .X. a beneficiat de serviciile de închiriere, mandatul său la SC .X. SA era în vigoare;

3) Contractul de locațiune nr..X./2012 încheiat între SC .X. SA, în calitate de locatar, și SC .X. SRL, în calitate de locator, împreună cu Anexele acestuia, având ca obiect închirierea vilei nr..X., în suprafață de .X. mp. situată în Complexul .X., situat în B-dul .X., nr..X., oraș .X., jud. .X., pe o durată de minim 12 luni calculate de la data intrării în spațiu. De asemenea, la pct.4.4 din contract se precizează că locatarul stabilește ca ocupant pe Dl. .X. și Dna .X., împreună cu copii acestora (dacă este cazul);

4) Acordul din data de .X./2012, încheiat între SC .X. SA, în calitate de locatar, .X., cetățean .X., în calitate de ocupant și SC .X. SRL, în calitate de locator, prin care se stipulează că ocupantul reședinței menționată în Contractul de locațiune nr../2012 menționat mai sus, pentru o perioadă de 2 ani, ce expiră la data de ./2014 este .X.;

5) Acordul încheiat între SC .X. SA, în calitate de locatar, .X., cetățean .X., în calitate de ocupant și SC .X. SRL, în calitate de locator, urmare Contractului de locațiune nr../2012, prin care se stipulează că locatorul i-a închiriat locatarului o reședință situată la adresa B-dul .X., nr..X., vila .X., oraș .X., jud. .X., din complexul .X., pentru o perioadă de .X. ani, ce expiră la data de .X./2014, iar ocupantul este .X.;

6) Contractul de închiriere nr..X./2011 încheiat între SC .X. SA, în calitate de locatar, și SC .X. SRL, în calitate de locator, având ca obiect închirierea spațiului situat în .X., str. .X., nr.X. în suprafață de .X. mp., începând cu data de .X./2011 și până la data de .X./2012, cu posibilitatea de prelungire cu acordul părților;

7) Act adițional nr..X./2012 la Contractul de închiriere nr..X./2011 încheiat între SC .X. SA, în calitate de locatar, și SC .X. SRL, în calitate de locator, prin care se stipulează că durata contractului se prelungește până la data de .X./2012;

8) Contractul de închiriere nr..X./2012 încheiat între SC .X. SA, în calitate de locatar, și SC .X. SRL, în calitate de locator, având ca obiect închirierea spațiului situat în .X., str. .X., nr..X., în suprafață de .X. mp., pe o durată de .X. luni, începând cu data de .X.2012;

9) Contractul de închiriere nr..X.2012 încheiat între SC .X. SA, în calitate de locatar, și SC .X. SRL, în calitate de locator, având ca obiect închirierea proprietății situată în .X., sector .X., Șoseaua .X., Complex .X., Corp .X., etaj .X., apartamentul .X., în suprafață de .X. mp., pe o perioadă de .X. ani, începând cu data de .X./2012, cu posibilitatea de prelungire cu acordul părților.

10) Decizia nr..X./2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția .X., pronunțată în dosarul nr..X., prin care s-au judecat recursurile declarate de SC .X. SA și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr..X./2011 a Curții de Apel .X., Secția .X., din analiza căreia se reține:

*„Prin Sentința nr..X. din .X./2011, Curtea de Apel .X.- Secția .X. a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta SC .X. SA [...] cu privire la următoarele sume: [...] TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu expatriații [...]*

*Pentru a pronunța această hotărâre, Curtea a reținut în esență următoarele. [...]*

*Cu privire la TVA menționată la pct.6 din Decizia ANAF nr..X., Curtea a apreciat că este deductibilă doar TVA menționată la pct.6.1 (aferentă serviciilor de instalare și mutare a expatriaților în și din România) și TVA menționată la pct.6.3 (aferentă cheltuielilor cu chiria*

locuințelor puse la dispoziția expatriaților și chiria și utilitățile vicepreședintelui executiv) în sumă de .X. lei.

Referitor la aceste constatări, Curtea a apreciat că din dispozițiile art.4.4 din contractele încheiate cu furnizorii, rezultă că reclamanta, în calitate de client, plătește costurile directe și cheltuielile survenite pe teritoriul României, legată de mandatarea mandatarilor, printre acestea numărându-se costurile legate de masă și cazare, închirierea imobilelor și cheltuielile aferente, transport, divertisment și orice alte cheltuieli rezonabile, acestea nefăcând parte din beneficiile de angajare ale mandatarilor (expatriaților) la care se referă la pct.4.1 din contract.

S-a mai reținut că serviciile prestate de expatriați sunt utilizate de reclamantă în scopul desfășurării activității sale economice, în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel încât aceasta are dreptul să deducă TVA aferentă cheltuielilor anterior menționate potrivit art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal (în forma în vigoare în perioada 01.01.2006-31.12.2006 și art.145 alin.(2) lit.a) a Codului fiscal în forma în vigoare de la data de 01.01.2007.

Referitor la durata mandatului vicepreședintelui executiv .X., Curtea a constatat că au fost depuse la dosar Amendamentul nr..X. la Acordul încheiat între .X. și reclamantă, datat .X./2006, conform căruia perioada de detașare a lui .X. este ..X./2004-.X./2009.

S-a constatat, așadar, că în perioada .X./ 2007, când au fost identificate facturile de chirie și utilități pentru locuința acestuia, mandatul său era în vigoare. [...]

Împotriva sentinței pronunțată de Curtea de Apel .X. au declarat recurs SC .X. SA .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, ambele recurente invocând motivul de modificare prevăzut de art.304 pct.9 Cod de procedură civilă, în sensul că instanța de fond a interpretat și aplicat greșit prevederile legale incidente speței, pentru partea din hotărâre care le este defavorabilă. [...]

Examinând sentința atacată, prin prisma criticilor formulate de recurente, dar și sub toate aspectele, în condițiile art.304<sup>1</sup> Cod de procedură civilă, Înalta Curte constată că este legală, soluția adoptată reflectând înțelegerea aprofundată a raporturilor juridice fiscale litigioase și aplicarea riguroasă a dispozițiilor normative la situația de fapt fiscală.

Ca urmare, având aceeași optică asupra cauzei, instanța de recurs își însușește în totalitate argumentele pe baza cărora Curtea de Apel a pronunțat soluția atacată.”

Astfel, în ceea ce privește serviciile de închiriere folosite de către persoane care sunt administratori ai societății sau detașați trimiși

de către furnizorii ai societății, facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat:

- dacă suportarea respectivelor cheltuieli de către societate este o obligație asumată față de furnizorii enumerați mai sus, în baza prevederilor stipulate în contractele încheiate cu aceștia, așa cum susține societatea;

- dacă aceste servicii au fost efectuate în scopul desfășurării în bune condiții a activității economice a societății și nu au avut ca scop să răspundă interesului propriu al chiriașilor și nu au fost efectuate în alte scopuri decât cele de activitate;

- dacă avantajul personal pe care chiriașii l-au avut din aceste servicii nu apare ca fiind decât accesoriu în raport cu interesul profesional al societății.

**Având în vedere cele precizate la lit.a)-f) enumerate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că documentele anexate de societate în susținerea contestației conduc către o altă situație de fapt decât cea constatată prin titlu de creanță contestat.**

De asemenea, se reține că din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al TVA au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor de formă având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, dacă au analizat facturile emise în perioada .X. 2012 - .X. 2013 de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, reprezentând prestări servicii, în baza cărora SC .X. SA și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, respectiv dacă aceasta conține sau nu toate informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că SC .X. SA a anexat la dosarul cauzei copii de pe documentele ce nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală, se impune ca acestea să fie analizate, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele prezentate de societate.

Astfel, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau

nedeductibil al TVA, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. nu au analizat documentele enumerate mai sus, depuse de contestatară pentru justificarea prestării serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din OPANAF 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..X./2014 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA 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 reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 alin.(3) alin.(3<sup>1</sup>) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**Desființarea parțială** a Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., pentru suma de **.X. lei** reprezentând:



- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA 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 prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

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,**