



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Solu  
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17

Sector 5, .X.,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

### **DECIZIA nr. 529 / 2015**

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C. .X. S.R.L.**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.ASLP2080/28.09.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./23.09.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2080/28.09.2015, asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L.**, cu sediul în .X., având cod de înregistrare fiscală .X., prin .X., cu sediul în S.X., conform împuternicirii avocațiale nr. .X./12.08.2015, anexată în original la dosarul cauzei.

La data depunerii contestației, **S.C. .X. S.R.L.** figurează la poziția .X. din Anexa nr.1 – “Lista marilor contribuabili care vor fi administrati de DGAMC incepand cu data de 1 ianuarie 2015”, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3661/2014.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./15.07.2015*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.07.2015*, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin care urmare soluționării deconturilor de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare aferente perioadei octombrie 2013 – februarie 2014, a fost

stabilită suplimentar și respinsă la rambursare TVA în sumă de .X. lei din care societatea contestă TVA în sumă de .X. lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data transmiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./15.07.2015, respectiv **20.07.2015**, așa cum reiese din adresa de înaintare a titlului de creanță menționat mai sus, nr..X./20.07.2015 aflată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației, respectiv **13.08.2015**, conform ștampilei Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe contestația anexată în original la dosarul cauzei.

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

**I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L.,** solicită anularea/revocarea parțială a raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.07.2015, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./15.07.2015, respectiv exonerarea acesteia de la plată sumei de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Astfel, din valoarea totală stabilită suplimentar în sarcina societății de către organele de inspecție fiscală, respectiv suma de .X. lei, aceasta înțelege să conteste suma de .X. lei.

1. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de consultanță facturate de .X. – Intreprindere Individuală, societatea precizează că încadrarea făcută de organele de inspecție fiscală este subiectivă, făcându-se trimitere la articole din Codul fiscal care nu sunt incidente în cazul de față și care în același timp fac referire la aspecte neargumentate de organele de control, respectiv art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal și pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținere societatea invocă prevederile Ordinului MFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar – contabile către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991,

republicată și prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, considerând ca celelalte documente menționate de organele de inspecție fiscală, respectiv analize, situații, lucrări concrete, e.t.c., nu pot fi asimilate nicidecum documentelor justificative.

Prin urmare, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au aplicat complet eronat prevederile Codului fiscal referitoare la operațiunile comerciale derulate cu .X. – Intreprindere Individuală și că îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, achizițiile fiind efectuate în folosul operațiunilor taxabile în baza documentelor justificative prevăzute de lege, respectiv facturi.

2. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de publicitate facturate de S.C. .X. S.R.L., societatea precizează că situația este similară cu cea prezentată anterior, referitoare la relația cu .X. – Intreprindere Individuală.

Astfel, societatea susține că deține facturi pentru toate serviciile prestate de furnizorul S.C. .X. S.R.L., care cuprind toate datele necesare pentru a fi considerate documente justificative.

Referitor la aprecierile organelor de inspecție fiscală privind posibilitatea prestării serviciilor în cauză de către personalul propriu și/sau încheierea de contracte cu societăți din media, societatea precizează că angajații S.C. .X. S.R.L. cu atribuții în domeniu nu au ca sarcini de serviciu activități similare celor realizate de S.C. .X. S.R.L., iar contractele încheiate cu celelalte societăți partenere vizează activități complementare și nicidecum identice, anexând în acest sens fișe de post și contracte de publicitate.

Mai mult, societatea precizează că prin procesul verbal nr..X./2015 încheiat ca urmare a efectuării unui control încrucișat la S.C. .X. S.R.L. s-a constatat că serviciile au fost prestate iar prestatorul are personal angajat să deruleze servicii de publicitate, neconstatându-se alte deficiențe.

Totodată, societatea precizează faptul că organele de inspecție fiscală au determinat în mod eronat taxa pe valoarea adăugată dedusă în relația cu S.C. .X. S.R.L., făcând abstracție de faptul că furnizorul aplică sistemul de TVA la încasare.

Prin urmare, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au aplicat complet eronat prevederile Codului fiscal referitoare la operațiunile comerciale derulate cu S.C. .X. S.R.L. și că îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, achizițiile fiind efectuate în folosul operațiunilor taxabile în baza documentelor justificative prevăzute de lege, respectiv facturi.

Mai mult, societatea precizează că TVA dedusă în perioada 01.10.2013 – 28.02.2014 (în relația cu S.C. .X. S.R.L.) este de .X. lei comparată cu suma de .X. lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

3. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de închiriere a unor bunuri imobile facturate de S.C. .X. S.A., în baza contractului nr..X./19.05.2010, societatea precizează că abordarea organelor de inspecție fiscală este subiectivă și părtinitoare deoarece au luat în calcul parțial prevederile legale în materie, stabilind în mod eronat taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă achizițiilor menționate anterior.

În susținere, societatea invocă prevederile pct.38 alin.(3) și ale pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prin urmare consideră că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei a fost stabilită în baza unor deficiențe de formă, care puteau fi soluționate în timpul inspecției fiscale, dacă ar fi fost sesizate de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, S.C. .X. S.R.L. a prezentat notificarea depusă de S.C. .X. S.A. înregistrată la AJFP .X. sub nr..X./10.06.2015, organele de inspecție fiscală interpretând că data de la care furnizorul optează pentru aplicarea regimului de taxare este data la care s-a depus notificarea la organul fiscal, respectiv 10.06.2015.

În fapt, societatea precizează că S.C. .X. S.A. a utilizat formularul prevăzut în anexa 3 la Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care se referă la operațiunile de vânzare a bunurilor imobile și nu la închiriere, astfel că la data de 24.07.2015, furnizorul a depus notificarea corectă, data la care se optează pentru taxare fiind 01.01.2007.

Având în vedere că deficiențele de formă menționate anterior au fost corectate ulterior, societatea consideră că beneficiază de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei la data exigibilității taxei, indiferent de data primirii notificării de furnizor.

4. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. .X./31.01.2014 emisă către S.C. .X. S.A., societatea precizează că în luna ianuarie 2014 nu este vorba de neînregistrarea în contabilitate și nedeclararea sumei menționate anterior, ci de producerea unei erori în urma căreia S.C. .X. S.R.L. a colectat o taxă pe valoarea adăugată mai mare decât cea dedusă de către S.C. .X. S.A., fără ca bugetul de stat să fi fost prejudiciat în vreun fel.

Societatea precizează că a sesizat eroarea în luna martie 2014 și a emis factura nr..X./21.0.X.4 prin care a stornat diferența dintre factura nr..X. și factura emisă eronat sub nr..X. (care era de anulare a facturii .X.).

Mai mult organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de procesul verbal de control încrucișat încheiat la S.C. .X. S.A. și nu au analizat toate documentele emise între cele două societăți.

Prin urmare societatea consideră că nu se justifică stabilirea de către organele de inspecție fiscală a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele prezentate anterior, societatea solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată.

## **II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.07.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-MC .X./15.07.2015, constatându-se următoarele:**

Cu privire la serviciile de consultanță efectuate în baza contractului nr. .X./01.11.2012 încheiat între .X. – **Intreprindere Individuală** în calitate de prestator și S.C. .X. S.R.L. .X. în calitate de beneficiar, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în perioada octombrie 2013 – noiembrie 2013, domnul .X. a fost angajat al S.C. .X. S.R.L. conform contractului de muncă pe perioadă nedeterminată încheiat și înregistrat sub nr..X./19.02.2013, în funcția de "consilier de management".

- din analiza procesului verbal nr..X./10.10.2013, procesului verbal nr..X./12.11.2013, procesului verbal nr..X./01.01.2014, procesului verbal nr..X./10.10.2013 și procesului verbal nr..X./01.01.2014 organele de inspecție fiscală au constatat că obiectivele înscrise sunt prezentate sumar fără a fi detaliate pe analize, situații, sau lucrări concrete care să ateste realizarea efectivă a prestațiilor de consultanță înscrise în acesta.

- totodată organele de inspecție fiscală au constatat că domnul .X. este acționar majoritar la S.C. .X. S.R.L. deținând o pondere de 90,21% din capitalul social.

Având în vedere că S.C. .X. S.R.L. are organizate servicii proprii de specialitate în domeniu, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că această prestare de servicii nu se justifică, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din același act normativ, precum și prevederile pct.45 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004

pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele prezentate anterior, precum și prevederile legale în vigoare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr..X./10.10.2013, nr..X./12.11.2013, nr..X./13.12.2013, nr..X./03.01.2014, nr..X./27.01.2014 și nr..X./28.02.2015.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de publicitate efectuate de **S.C. .X. S.R.L.**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

S.C. .X. S.A. a emis factura nr..X./31.10.2013 în valoare totală de .X. lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei reprezentând "prestări servicii publicitate conform contract nr..X. din 04.03.2010, modificat cu actul adițional nr. .X./30.11.2010 și actul adițional nr..X./01.10.2011.

Ca și documente justificative societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală, procesul verbal încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. pentru constatarea realizării obiectivelor din contractul de prestări servicii încheiat și a actelor adiționale aferente, raportul de activitate lunar și programul de publicitate pentru împărțirea de materiale publicitare la diverse evenimente.

Organele de inspecție fiscală precizează că din documentele prezentate de societate nu rezultă dovada prestării efective a serviciilor de publicitate, fiind încălcate astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din același act normativ, precum și prevederile pct.45 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele prezentate anterior, precum și prevederile legale în vigoare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturii nr..X./31.10.2013 reprezentând "prestări servicii publicitate".

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de închiriere efectuate de **S.C. .X. S.A. .X.**, organele de inspecție fiscală precizează că:

S.C. .X. S.R.L. a încheiat cu S.C. .X. S.A. contractul de închiriere nr..X./19.05.2010 pentru spațiul din Autogara .X..

Având în vedere prevederile art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.38, alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44 pentru aprobarea

Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, la solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea a prezentat notificarea depusă de S.C. .X. S.A. .X. din care rezultă că data la care aceasta optează pentru aplicarea regimului de taxare, este data la care s-a depus notificarea la organul fiscal teritorial, respectiv 10.06.2015.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă facturilor nr..X./21.10.2013, nr..X./20.11.2013, nr..X./20.12.2013, nr..X./27.01.2014 și nr..X./20.02.2014 emise de S.C. .X. S.R.L. .X., fiind încălcate prevederile art.141 alin.(2) lit.e) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct.38 alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere cele prezentate anterior, precum și prevederile legale în vigoare, organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. S.R.L. drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturii nr..X./31.01.2014 emisă de S.C. .X. S.R.L. reprezentând cheltuieli conform contract nr..X./15.06.2012 și contract nr..X./31.01.2013, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

S.C. .X. S.R.L. nu a înregistrat în evidența contabilă, respectiv jurnalul de vânzări, balanța de verificare și decontul de TVA, factura nr..X./31.01.2014.

Astfel, în urma controlului încrucișat efectuat la S.C. .X. S.A. s-a constatat că aceasta a înregistrat în evidența contabilă în perioada 01.10.2013 – 28.02.2014 un număr de 47 de facturi de achiziție de la furnizorul S.C. .X. S.R.L., printre care și factura nr..X./31.01.2014 în valoare de .X. lei cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că deși factura nr..X./31.01.2014 a fost înregistrată în evidența contabilă a S.C. .X. S.A., figurează ca și intrată efectiv în data de 10.03.2014, precum și faptul că cele 47 de facturi reprezentând achiziții de bunuri și prestări de servicii aferente perioadei 01.10.2013 – 28.02.2014 au fost achitate furnizorului S.C. .X. S.R.L. prin compensare între cele două societăți comerciale și virament bancar.

Având în vedere cele prezentate anterior, precum și prevederile legale în vigoare, organele de inspecție fiscală au determinat și colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fiind încălcate astfel prevederile art.126 alin.(1) lit.a) și lit.b), art.130, art.134,art.134^1,

art.140 și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal 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 în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

1. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de consultanță facturate de către .X. – Intreprindere Individuală, în baza contractului de consultanță nr. .X./01.11.2012, în condițiile în care societatea nu justifică necesitatea achiziției acestora în folosul operațiunilor taxabile, iar domnul .X. consultant la .X. – Intreprindere Individuală era angajat al S.C. .X. S.R.L. în funcția de “Consilier în management”.

**În fapt**, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent facturilor nr..X./10.10.2013, nr..X./12.11.2013, nr..X./13.12.2013, nr..X./03.01.2014, nr..X./27.01.2014 și nr..X./28.02.2015 emise de .X. – Intreprindere Individuală, având ca obiect „contravaloare consultantă...” având în vedere următoarele:

- în perioada emiterii facturilor, respectiv octombrie – noiembrie 2013, dl. .X. a fost angajat al S.C. .X. S.R.L. în funcția de „Consilier de management” potrivit contractului de muncă nr..X./12.02.2013, astfel că societatea are organizate servicii proprii de specialitate în domeniu.

- domnul .X. este acționar majoritar la S.C. .X. S.R.L.

- documentele prezentate în justificarea deducerii TVA conțin informații sumare.

**În drept**, art. 145 alin. (2) lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2010, precizează:

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



**a) operațiuni taxabile; [...]”.**

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art. 146 alin. (1) lit. a din același act normativ stipulează:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că la data de 01.11.2012, a fost încheiat contractul de consultanță numărul 39 între S.C. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar și .X. – Intreprindere Individuală în calitate de consultant, în care la art.2 „Obiectul contractului” pct.2.2, se stipulează:

„Consultantul va asigura beneficiarului următoarele servicii de consultanță:

- Consultanță generală și specifică în managementul afacerilor, marketing, logistică industrială și comercială;

- Consultanță în organizarea și dezvoltarea funcțiilor de producție, comercială și de marketing, a funcției logistice și de resurse umane din cadrul societății;

- Consultanță privind organizarea, administrarea și conducerea societății;
- Consultanță în proiectarea, reproiectarea și implementarea de soluții manageriale performante;
- Consultanță privind dezvoltarea afacerii – analizei firmei, abordarea strategiei firmei, organizarea activității;
- Consultanță în monitorizarea și evaluarea riscurilor generale și specifice, precum și pentru întocmirea și punerea în aplicare a planurilor de acțiune a comitetului de management al riscurilor;
- Consultanță pentru elaborarea procedurilor și normelor interne privind desfășurarea activității de bază și a activităților conexe ale societății;
- Consultanță privind planificarea, optimizarea și raționalizarea cheltuielilor;
- Consultanță în elaborarea, negocierea contractelor comerciale, participare, alături de beneficiar sau în numele acestuia la tratative, negocieri sau discuții cu partenerii de afaceri, consultanță la încheierea contractelor (actelor adiționale acordurilor, convențiilor) comerciale.

La art.3 din contract “Durata contractului”, se prevede că acesta se încheie pe o durata de 10 ani, începând de la data de 01.11.2012 și până la data de 31.10.2022, iar la art.4 “Prețul contractului”, pct.4.1 se stipulează că beneficiarul va achita lunar cu titlu de indemnizație contractuală, suma de .X. lei + TVA.

Totodată, prin actele adiționale nr.1, nr.2 și nr.3 s-a modificat onorariul și s-a stabilit că plata indemnizației se va efectua până la data de 15 a lunii următoare pentru luna în care s-au prestat serviciile de consultanță, în baza facturii emise de consultant.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că în baza acestui contract, .X. – Intreprindere Individuală, a emis către S.C. .X. S.R.L. facturile nr..X./10.10.2013, nr..X./12.11.2013, nr..X./13.12.2013, nr..X./03.01.2014, nr..X./27.01.2014 și nr..X./28.02.2015, având ca obiect contravaloare consultanță conform contract nr. .X./01.11.2012, în justificarea prestării acestor servicii, societatea prezentând procese verbale de constatare a efectuării activității de consultanță.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că atașat facturii nr..X./10.10.2013, se află procesul verbal de constatare a efectuării activității de consultanță nr..X./10.10.2013, în care sunt enumerate serviciile aferente lunii septembrie astfel:

„1. Consultanță cu privire la înființarea unei linii rapide de tip „expres” către România, cu plecare din localitatea Torino/Italia (ca urmare a analizării

- eficienței introducerii unei astfel de curse rapide cu autocare fără remorcă de bagaje);
2. Consultanță cu privire la optimizarea graficelor de circulație a liniilor de transport persoane existente pe relația România – Italia și Spania;
  3. Consultanță referitoare la implementarea măsurilor de eficientizare a transportului internațional cu autocare (în special pe destinațiile Italia și Spania);
  4. Consultanță cu privire la eficientizarea curselor de transfer efectuate cu microbuze pe teritoriul României;
  5. Analiza și urmărirea eficienței transporturilor internaționale de călători ca urmare a punerii în funcțiune a celor 4 linii internaționale noi pe relația România- Italia începând cu 15.05.2013;
  6. Propuneri de modificare a unor grafice de circulație pentru optimizarea și fluidizarea traficului;
  7. Consultanță cu privire la introducerea de noi destinații în serviciile regulate de transport călători pe relația Italia și Grecia;
  8. Consultanță cu privire la prelungirea valabilității autorizațiilor de transport internațional care expiră în perioada următoare;
  9. Analiza concurenței și a concurenței neloiale și oferirea de soluții pentru limitarea celei din urmă;
  10. Participarea la ședințele zilnice de dispecerizare;
  11. Analiza zilnică a parcului auto;
  12. Analiza zilnică a aprovizionării cu piese și materiale;
  13. Oferire de soluții de reparații și alte soluții tehnice privind activitatea din atelierul de reparații;
  14. Organizarea activității de reparare în termen de garanție (TG);
  15. Oferirea de soluții pentru cazurile de depășire de consum de carburant;
  16. Consultanță privind normarea activității salariaților de la atelierul de reparații;
  17. Analiza încasărilor zilnice realizate pentru luna septembrie 2013 față de încasările planificate prin Bugetul de Venituri și Cheltuieli aprobat și propuneri de măsuri pentru creșterea încasărilor;
  18. Analiza în datele de 02.09.2013, 12.09.2013 și 22.09.2013 a rezultatelor decadale (venit total, cheltuieli totale, rezultat total, venituri din exploatare, cheltuieli de exploatare, rezultat de exploatare) pentru septembrie 2013 față de nivelul planificat în Bugetul de Venituri și Cheltuieli și propunere de măsuri pentru revigorarea activității;
  19. Propuneri de măsuri și soluții de reducere a cheltuielilor în vederea încadrării în cheltuielile admisibile;
  20. Analiza săptămânală a litigiilor societății;

21. Analiza evoluției datoriilor societății (credite bancare, leasing-uri) și a creanțelor, analiza situației plății datoriilor către bugetul de stat;
22. Analiza situație accidentelor și a dosarelor de daună promovate sau în curs de promovare spre despăgubire;
23. Analiza rentabilității agenților proprii din Romania și oferirea de soluții pentru creșterea rentabilității activității acestora;
24. Analiza activității directorilor zonali și propuneri de măsuri pentru eficientizarea activității pe zone;
25. Consultanța cu privire la achiziționarea de noi mijloace de transport;
26. Analiza reclamațiilor de la clienți și propuneri de măsuri de soluționare a unei părți din acestea;
27. Consultanța cu privire la modificarea conceptului de promovare a serviciilor de transport (schimbare format pliante);
28. Consultanța cu privire la implementarea de noi module în cadrul soft-ului de contabilitate, pentru activitatea de exploatare, în vederea obținerii unor rapoarte în timp real referitoare la parcul auto, indicatori specifici și indicatori de rentabilitate pe linii, țări, etc;
29. Evaluarea riscului de piață, a riscului operațional, a riscului reputațional și al celui contagiune în vederea identificării posibilităților de reducere a lor;
30. Oferirea de soluții pentru alte diverse probleme cu care se confruntă firma;
31. Oferirea de alte soluții organizatorice.

Totodată, organul de soluționare reține faptul că societatea nu a prezentat nici cu ocazia inspecției fiscale și nici în susținerea contestației documente care să justifice în ce au constat aceste servicii, respectiv:

- Consultanță referitoare la implementarea măsurilor de eficientizare a transportului internațional cu autocare (în special pe destinațiile Italia și Spania);
- Consultanță cu privire la eficientizarea curselor de transfer efectuate cu microbuze pe teritoriul României;
- Analiza concurenței și a concurenței neloiale și oferirea de soluții pentru limitarea celei din urmă;
- Oferire de soluții de reparații și alte soluții tehnice privind activitatea din atelierul de reparații;
- Analiza încasărilor zilnice realizate pentru luna septembrie 2013 față de încasările planificate prin Bugetul de Venituri și Cheltuieli aprobat și propuneri de măsuri pentru creșterea încasărilor;
- Consultanța cu privire la modificarea conceptului de promovare a serviciilor de transport (schimbare format pliante);
- Consultanța cu privire la implementarea de noi module în cadrul soft-ului de contabilitate, pentru activitatea de exploatare, în vederea obținerii unor

rapoarte în timp real referitoare la parcul auto, indicatori specifici și indicatori de rentabilitate pe linii, țări, etc.

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

Organul de soluționare a contestației reține că, întrădevăr, nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite, având în vedere că proba/dovada prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, însă, indiferent de probele/dovezile aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și detaliu pentru a permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Mai mult, se reține că, prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”, precum și faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

De asemenea, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu

fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate. (...) pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.”, astfel că nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele contestatarului potrivit cărora documentul în baza căruia se deduce TVA este factura, fără a mai fi nevoie în justificarea prestării și de alte documente.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că potrivit contractului individual de muncă nr.61050/12.02.2013, anexat în copie la dosarul cauzei, domnul I. .X. începând cu data de 19.02.2013 este angajat al S.C. .X. S.R.L. pe o perioadă nedeterminată în funcția de „consilier în management cod 263101 conform clasificării ocupațiilor în România”.

Potrivit pct.F din contract „Atribuțiile postului”, acestea sunt prevăzute în „sarcinile de serviciu”, însă la dosar nu este anexat nici un document de această natură.

Astfel, pornind de la definiția managementului, potrivit DEX, acesta înseamnă „ansamblul activității de organizare, de conducere și de gestiune a întreprinderilor”.

De asemenea, consultanță/consiliere în management reprezintă crearea de valoare pentru organizații, prin aplicarea cunoștințelor, a tehnicilor și a atuurilor pentru a îmbunătăți performanța. Acest lucru este realizat prin oferirea de consiliere/consultanță obiectivă și/sau implementarea soluțiilor de business.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, reține că serviciile contractate, respectiv servicii de consultanță de la .X. – Intreprindere Individuală, sunt de natura obligațiilor pe care le are domnul .X. în funcția de „Consilier în management” ca angajat al S.C. .X. S.R.L., astfel că societatea nu justifică necesitatea achiziționării acestora, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei, astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.07.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție

fiscală nr. F-MC .X./15.07.2015, pentru taxa pe valoarea adăugată în suma totală de .X. lei.

**2. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de publicitate achiziționate de la S.C. .X. S.R.L. în condițiile în care societatea nu face dovada cu documente că serviciile au fost prestate.**

**În fapt**, în perioada octombrie 2013 – februarie 2014, S.C. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi emise de S.C. .X. S.R.L. având ca obiect servicii de publicitate conform contractului nr..X./04.03.2010, astfel cum a fost modificat prin actele adiționale nr. .X./30.11.2010 și nr. .X./01.10.2011.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei întrucât aceasta nu face dovada prestării efective a serviciilor, fiind încălcate astfel prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, art. 145 alin.(1) și alin. (2) lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, precizează:

***„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.  
[...]***

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

***a) operațiuni taxabile; [...].”***

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

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

Se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că la data de 04.03.2010 a fost încheiat contractul nr..X. între S.C. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C. .X. S.R.L. în calitate de executant, al cărui obiect îl constituie, conform art.2 „Obiectul contractului” pct.2.1, prestări servicii de publicitate și atragere clienți, respectiv:

„- Drop mail în cel puțin 2 orașe pentru cel puțin .X. de destinatari/luna (împărțire material în cutii poștale)

- Sampling direct prin distribuirea a cel puțin 9.000 de fluturași – 1 orașe/lună – transport, comunicații (împărțire material în locuri publice – intersecții, magazine, parcuri, etc)

- Activitatea de studii de piață și de sondaj pe care executantul o desfășoară cu personalul propriu pe baza studiilor puse la dispoziție de către beneficiar (2 orașe de interes/luna cucca 500 unități chestionate prin chestionarea față în față)

Serviciile de publicitate se vor desfășura cu materiale publicitare oferite ce către beneficiar, dar cu personalul și cu mijloacele de transport ale executantului.”

Prin actul adițional nr..X./30.11.2010 a fost modificată durata contractului, iar prin actul adițional nr. .X./01.10.2011 a fost completat „Obiectul contractului” astfel:

„pct.2.1. se completează cu alin.4 care va avea următorul cuprins:

- prestatorul va presta activități de publicitate prin împărțirea de materiale publicitare, prezentare de oferte sezoniere, organizare de caravane publicitare, investigare a satisfacției clientului la cererea beneficiarului pe raza județului .X.. În acest sens, conform indicației beneficiarului, executantul se obligă să presteze activitățile meționate mai sus la evenimentele și manifestările ce au loc în județul .X. (târguri, expoziții, concerte, conferințe, manifestări culturale și sportive de orice tip, etc), inclusiv în zilele de sâmbătă și duminică și sărbători legale.”

Organul de soluționare a contestației reține faptul că în baza contractului mai sus menționat, S.C. .X. S.R.L. a emis facturi având ca obiect „Prestări servicii publicitate conform contract de prestări servicii nr..X./04.03.2010 modificat cu act adițional nr. .X./30.11.2010 și act adițional nr. .X./01.10.2011



[...]”, S.C. .X. S.R.L exercitându-și dreptul de deducere a TVA înscrisă în acestea.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține faptul că pentru justificarea prestării serviciilor de publicitate, S.C. .X. S.R.L., pe lângă facturi și contracte a prezentat:

- procesul verbal nr..X./29.11.2013 încheiat între reprezentanții S.C. .X. S.R.L. și reprezentanții S.C. .X. S.R.L., prin care se certifică prestarea în cursul lunii noiembrie 2013 a următoarelor servicii:

1. Împărțirea de materiale publicitare în municipiul și județul .X., constând în fluturași și pliante publicitare (cca 3000 fluturași, cca 2000 pliante) prin înmânare personală la diferite evenimente;

2. Împărțirea de materiale publicitare, constând în fluturași și pliante publicitare (cca 3500 fluturași, cca 2500 pliante) în luna noiembrie 2013, prin înmânare personală și introducere în cutii poștale.

- raportul de activitate din data de 29.11.2013 pentru perioada noiembrie 2013 întocmit de .X. angajat al S.C. .X. S.R.L. , potrivit căruia aceasta a desfășurat următoarele activități de reclamă și publicitate:

1. Împărțirea de materiale publicitare în municipiul și județul .X., constând în fluturași și pliante publicitare (cca 3000 fluturași, cca 2000 pliante) prin înmânare personală la diferite evenimente;

2. Împărțirea de materiale publicitare, constând în fluturași și pliante publicitare (cca 3500 fluturași, cca 2500 pliante) în luna noiembrie 2013, prin înmânare personală și introducere în cutii poștale.

- Program de publicitate pentru luna noiembrie 2013 întocmit de .X., angajat al S.C. .X. S.R.L. care a constatat în: „Împărțirea de materiale publicitare la următoarele evenimente :[...]”

- Fișele de post ale domnilor .X. și .X. angajați ai S.C. .X. S.R.L. în funcțiile de ziarist-imagine și consilier imagine.

- Contractul nr..X./06.12.2013 încheiat între Agenția Națională de Presă .X. și S.C. .X. S.R.L.

De asemenea, din Nota explicativă solicitată administratorului S.C. .X. S.R.L., anexată la procesul verbal nr..X./30.01.2015, organul de soluționare a contestației reține din analiza acesteia că toate materialele de publicitate au fost puse la dispoziția prestatorului de către S.C. .X. S.R.L., acestea fiind transmise în format electronic; hârtia folosită la tipărirea fluturașilor provine de la magazia centrală .X. pentru care au fost întocmite bonuri de consum iar acolo unde au fost identificați clienți care au apelat la serviciile S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. a procedat la chestionarea lor verbală.

Având în vedere cele prezentate mai sus precum și constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală, se reține faptul că deși i-au fost solicitate cu ocazia inspecției fiscale, contestatara

nu a prezentat nici în susținerea contestației documente din care să rezulte fără echivoc prestarea serviciilor de publicitate, respectiv:

- documente din care să rezulte dovada că materialele publicitare au fost puse la dispoziția S.C. .X. S.R.L. de către S.C. .X. S.R.L. în format electronic

- documente din care să rezulte ce cantitate de hârtie s-a predat din magazia S.C. .X. S.R.L. la S.C. .X. S.R.L. și care ulterior s-a folosit la tipărirea fluturașilor

- procese verbale de predare a numărului de fluturași de la S.C. .X. S.R.L. către persoanele care distribuie fluturașii precum și de restituire a fluturașilor care nu au fost distribuiți sau un proces verbal din care să rezulte că au fost distribuiți toți fluturașii.

Nu poate fi reținut argumentul societății potrivit căruia pentru serviciile prestate de furnizorul S.C. .X. S.R.L., documentul justificativ este factura, întrucât simpla deținere a unei facturi nu justifică și prestarea efectivă a serviciilor.

Astfel, în speță se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.1325/2012, respectiv: „urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”, precum și faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

De asemenea, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căreia:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate. (...) pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.R.L. având ca obiect servicii de publicitate.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că S.C. .X. S.R.L. aplică sistemul de TVA la încasare, în speță se rețin prevederile art.145 alin.(1<sup>1</sup>) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care stipulează: **„Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.”**

Astfel, organul de soluționare a contestației reține faptul că prin adresa nr.98060/2015 organele de inspecție fiscală precizează faptul că „s-a greșit la calculul TVA dedus de societate aferent facturilor de prestări, suma menționată de petent în contestație și aferentă TVA dedusă în perioada 01.10.2013 – 28.02.2014 este de .X. lei și nu .X. lei.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor, în temeiul art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală , republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va:

- admite contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.** pentru TVA în sumă de .X. lei și se va anula parțial Decizia de impunere nr. F-MC .X./15.07.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru această sumă.

- respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.07.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./15.07.2015, pentru taxa pe valoarea adăugată în suma totală de .X. lei.

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de închiriere facturate de S.C. .X. S.A., în condițiile în care furnizorul nu a depus la organul fiscal, iar societatea nu a prezentat, până la data finalizării inspecției fiscale, notificarea privind taxarea acestor operațiuni.**

**În fapt,** S.C. .X. S.R.L. a încheiat cu S.C. .X. S.A. contractul de închiriere nr..X./19.05.2010 pentru spațiul din Autogara .X..

Având în vedere prevederile art.141 alin.(2) lit.e și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.38 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, la solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea a prezentat notificarea depusă de S.C. .X. S.A. .X. din care rezultă că data la care aceasta optează pentru aplicarea regimului de taxare, este data la care s-a depus notificarea la organul fiscal teritorial, respectiv 10.06.2015.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă facturilor nr..X./21.10.2013, nr..X./20.11.2013, nr..X./20.12.2013, nr..X./27.01.2014 și nr..X./20.02.2014 emise de S.C. .X. S.R.L. .X..

**În drept**, potrivit art. 141 alin. (2) lit.e și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

**„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:**

**e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă. [...]**”

**(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”**

Astfel, în conformitate cu prevederile pct. 38 alin.(1), alin.(3), alin.(5) și alin.(12) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

**“38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia. [...]**

**(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul**

**de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.**

**(5) Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin. (1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).[...]**

**(12) Organele de inspecție fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspecția fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sau la beneficiarul acestor operațiuni. Aceleași prevederi se aplică corespunzător și pentru notificarea prevăzută la alin. (7).”**

Având în vedere cele de mai sus, se reține că închirierea de bunuri imobile este o operațiune scutită de TVA însă orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea acestei operațiuni prin depunerea la organul fiscal a unei notificări, iar opțiunea se exercită la data înscrisă în notificare.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală vor permite în timpul desfășurării inspecției fiscale depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare dar nu a depus notificare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că la data de 19.05.2010 între S.C. .X. S.R.L. în calitate de chiriaș și S.C. .X. S.A. în calitate de proprietar a fost încheiat contractul de închiriere nr. .X. a spațiului în care funcționează Autogara .X..

În baza contractului menționat mai sus, S.C. .X. S.A. a emis către S.C. .X. S.R.L. facturi reprezentând chirie spațiu cu TVA, contestatara exercitându-și dreptul de deducere a TVA înscrisă în acestea.

Având în vedere faptul că închirierea este o operațiune scutită de TVA, se reține că la data de 10.06.2015 la AJFP .X., S.C. .X. S.A. a depus ” Notificare privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin. (2) lit.f din Codul fiscal” în care la pct.4 se menționează:

“Bunurile imobile construcții și terenuri pentru care se aplică opțiunea de taxare sunt situate în .X.. Vă specificăm că din suprafața totală de 27.520 mp teren înregistrat în evidențele noastre opțiunea de taxare se aplică pentru suprafața de 1.796,48 mp, situată în aceeași locație”.

Or, facturile pentru care contestatara și-a exercitat dreptul de deducere al TVA au fost emise în perioada 2013 – 2014.

Mai mult, operațiunii de închiriere i se aplică prevederile art.141 alin.(2) lit.e din Codul fiscal.

Prin urmare se reține că la momentul efectuării operațiunilor, societatea nu deținea notificarea pentru taxarea operațiunilor, însă avea posibilitatea conform prevederilor legale invocate ca temei de drept în prezenta decizie, să o depună în timpul inspecției fiscale, astfel că nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei.

De asemenea, se reține faptul că la data de 24.07.2015, S.C. .X. S.A. a depus “Notificare privind operațiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f din Codul fiscal” în care la pct.4 se menționează:

“Data la care se optează pentru taxare: 01.01.2007”

Însă, potrivit art.107 alin.(5) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”*

Astfel, potrivit celor consemnate la capitolul VI “Discuția finală cu contribuabilul” pct.2: “Discuția finală cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală a avut loc la data de 14.07.2015 (ora 12), la sediul S.C. .X. S.R.L. din localitatea .X., în prezența domnului administrator .X..

S-au adus la cunoștință domnului .X., în calitate de administrator, concluziile și consecințele fiscale rezultate ca urmare a prezentei inspecții fiscale parțiale.”

Prin urmare data încheierii inspecției fiscale este data de 14.07.2015, or S.C. .X. S.A. a depus notificare ulterior încheierii inspecției fiscale, respectiv la data de 24.07.2015, astfel că în speță devin aplicabile prevederile pct.40 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: *“(1) Cu excepția situațiilor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise în conformitate cu prevederile art. 159 din Codul fiscal. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de*

*deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.*

*(2) În cazul operațiunilor scutite de taxă pentru care prin opțiune se aplică regimul de taxare conform prevederilor art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, nu se aplică prevederile alin. (1), fiind aplicabile prevederile pct. 38 și 39. Prin excepție, prevederile alin. (1) se aplică atunci când persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) și f) din Codul fiscal nu a depus notificările prevăzute la pct. 38 și 39, dar a taxat operațiunile și nu depune notificarea în timpul inspecției fiscale.”*

În consecință, având în vedere cele precizate anterior, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarului dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.07.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./15.07.2015, **pentru taxa pe valoarea adăugată în suma totală de .X. lei.**

**4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. avea obligația colectării TVA aferentă facturii emisă către S.C. .X. S.A. în condițiile în care exigibilitatea taxei intervine la data prestării serviciilor.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 15.06.2012, a fost încheiat contractul de închiriere nr..X. între S.C. .X. S.R.L. în calitate de locatar și S.C. .X. S.A. în calitate de locatar, al cărui obiect îl constituie închirierea de autovehicule iar la data de 31.01.2013 a fost încheiat contractul de subînchiriere între S.C. .X. S.R.L. în calitate de utilizator și S.C. .X. S.A. în calitate de locatar final, al cărui obiectiv îl constituie cedarea dreptului de folosință asupra unor autovehicule marca .X. an fabricație 2010.

În baza celor 2 contracte menționate, în luna ianuarie 2014, S.C. .X. S.R.L. a emis factura nr..X. în valoare de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei fără să procedeze la colectarea TVA aferentă.

**În drept**, art.134 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării tranzacțiilor, precizează:

***“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.***

***(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.***

Iar art.134<sup>1</sup> alin.(1) din același act normativ, precizează:

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau prestării serviciilor.

Față de cele menționate anterior, organul de soluționare a contestației reține faptul că pentru verificarea realității operațiunilor organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unui control încrucișat la S.C. .X. S.A. încheindu-se în acest sens procesul verbal nr..X./18.03.2015 din care au rezultat următoarele :

Conform fișei de cont 401 “Furnizori - .X. S.R.L.”, S.C. .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă în perioada 01.10.2013 – 28.02.2014 un număr de 47 de facturi de achiziție de la furnizorul S.C. .X. S.R.L. în valoare totală de .X. lei. Aceste facturi au fost înregistrate în evidența contabilă a S.C. .X. S.A. “așa cum reiese din fișa contului 401 “Furnizori - .X. S.R.L.”, în jurnalele de cumpărări și au fost declarate în Deconturile de TVA aferente perioadelor la care se referă.

Printre cele 47 de facturi de achiziții înregistrate de S.C. .X. S.A. aferente perioadei 01.10.2013 – 28.02.2014, de la S.C. .X. S.R.L. conform fișei de cont “Furnizori – .X. S.R.L.” se numără și factura de achiziție nr..X./31.01.2014 în valoare totală de .X. lei, din care valoarea fără TVA în sumă de .X. lei, reprezentând “CV CHELTUIELI CF CTR .X./15.06.2012 ȘI CTR .X./31.01.2013 LUNA IANUARIE 2014”.

Totodată, se reține că factura de achiziție reprezentând “CV CHELTUIELI CF CTR .X./15.06.2012 ȘI CTR .X./31.01.2013 LUNA IANUARIE 2014”, nr..X./31.01.2014 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei a fost înregistrată de către S.C. .X. S.A. în evidența contabilă, și figurează ca și interfață efectiv, la S.C. .X. S.A. în data de 10.03.2014 având numărul de intrare .X.. Facturile în număr de 47, având valoare totală de .X. lei



și reprezentând achiziții de bunuri și prestări de servicii aferente perioadei 01.10.2013 – 28.02.2014, au fost achitate de către S.C. .X. S.A., furnizorului S.C. .X. S.R.L. prin :

- compensare între cele două societăți comerciale (pentru care au fost încheiate un număr de 6 ordine de compensare) ;

- virament bancar prin contul deschis de S.C. .X. S.A. la banca Comercială Română.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația colectării TVA în sumă de .X. lei.

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației argumentul societății potrivit căruia factura nr..X. a fost anulată, fiind vorba de o eroare, întrucât societatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte cele susținute.

Astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.07.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./15.07.2015, **pentru taxa pe valoarea adăugată în suma totală de .X. lei.**

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

## **DECIDE**

**1. Admiterea în parte a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.07.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de**

**inspecție fiscală nr. F-MC .X./15.07.2015, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și anularea în parte a actului administrativ fiscal atacat pentru această sumă.**

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.07.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./15.07.2015, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

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

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