



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

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. 331 / 2014  
privind soluționarea contestației depusă de  
SC .X. SA din .X.  
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 921338 / 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.921338/11.09.2014, 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 .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 1 ianuarie 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 deconturilor de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare aferente perioadei .X./2013-.X./2013, cu control anticipat, s-a stabilit suplimentar 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 de .X., precizând următoarele:**

a) 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 grădinarit, 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.4.

SC .X. SA susține că organele de inspecție fiscală nu i-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 nelegale, 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.

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.

b) 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 i-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.5, 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.6, un material care sintetizează modul de organizare și prezentare a SC .X. SA, în cadrul evenimentului în anul 2013.

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

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu i-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., nr..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.7, furnizorul în cauză a prestat societății servicii de închiriere a etajului 4 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 susține că a atașat în susținerea contestației, în Anexa nr.8, certificatul constatator emis de către Oficiul Registrului Comerțului nr..X./2013, iar în Anexa nr..X., 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.

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

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu i-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 Anexa nr.10, 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 Anexele nr.17-34 la Raportul de inspecție fiscală. În plus, furnizorul prestează servicii de monitorizare a presei după cum rezultă din documentele exemplificative atașate în Anexa nr.11.

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 Comunităților 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 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.

e) 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. SPA, iar organele de inspecție fiscală nu i-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 contribuabili 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 către SC .X. SRL sunt pentru chiria imobilului ocupat de către .X., fost administrator al societății până la

data de .X./2013 (conform Anexei nr.9 atașată în susținerea contestației și contractului prezentat în Anexa nr.24);

- facturile emise de către 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.13 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 .X. (Anexa nr.14), detașat de .X. SPA în temeiul contractului de prestări servicii încheiat cu societatea;

- facturile emise de SC .X. SRL sunt pentru chiria imobilului ocupat de .X. (Anexa nr.15), detașat de .X. SPA 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. SPA, 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 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 (Anexa nr.16), dată 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. SPA este deductibilă, confirmând concluziile Sentinței nr..X. 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 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 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, 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.

b) 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 .X. 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.

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 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.

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 „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 Vila .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. SPA – .X., .X. SAI - .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. SPA–.X., .X. SAI-.X., în .X.”,

întrucât aceste imobile nu sunt înregistrate și declarate de 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.

**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:**

**Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA, 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./2013 de 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 01.04.2013, 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.

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 grădinărit facturate de SC .X. SRL, societatea a anexat în susținerea contestației 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, irigație, cosit gazon și iarba (flora sălbatică) mecanizat, tratarea împotriva bolilor și dăunătorilor a gazonului etc. efectuate în incinta fabricilor societății din .X. și .X.*

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.

b) cu privire la serviciile de promovare, organizare și publicitate a companiei .X. SA pentru evenimentele „.X.-2013 și „.X.-2013” 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 evenimentele „.X.-2013” și „.X.-2013” și nu „servicii de închiriere bază sportivă cu ocazia evenimentului .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: „.X.-2013 și „.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.9 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 „.X.-2013 și pentru „.X.-2013”.*

- un material care sintetizează modul de organizare și prezentare a SC .X. SA, în cadrul evenimentului în anul 2013, respectiv: .X. –.X. și în .X. –.X., privind: *promovarea, programul de antrenament, încălzirea, înscrieri, activități sportive, crosul de 10 km, crosul de 3 km, premiarea, tombola, interpretare rezultate, raport PR, concurs facebook, raport facebook, materiale de branding, afișe, flyere, bannere, roll-upuri, călăreți de semnalizare, diplome, materiale pentru cipuri, medalii, tricouri cros, concluzii și recomandări etc.*

c) cu privire la serviciile de monitorizare zilnică presă locală și centrală facturate de SC .X. SRL, organul de soluționare a contestației reține că societatea a depus documente din analiza cărora rezultă că în luna martie 2013, SC .X. SRL a prestat astfel de servicii.

Documentele analizate de organul de soluționare a contestației au fost:

- 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”;*

- 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 monitorizare zilnică presă locală și centrală;

• la cap.IV – se precizează *„serviciile vor fi prestate din data de .X./ 2012 până la data de .X./ 2013.”*

- Act adițional nr..X./ 2013 la Anexa nr..X./2012 a Contractului-cadru nr..X./2009 încheiat între SC .X. SA și SC .X. SRL, în care la cap.I – „Obiectul actului adițional” se precizează „*părțile convin prelungirea duratei serviciilor incluse în Anexa nr..X./2012 până la data de .X./ 2013, respectiv pentru perioada .X./ 2013.*”

- Raport de monitorizare a presei din data de .X./2013, transmis în limba .X. prin e-mail de .X. către reprezentanți .X..

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 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 București, str. .X., nr..X..

- Certificatul constatator nr..X./2013 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 mențiuni 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.

e) 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 .X./2009.*”

2) Certificatul constatator nr. .X./2013 emis de Oficiul Registrului Comerțului, în cuprinsul căruia, la pagina 2, ultimul paragraf, se menționează că .X., de cetățenie italiană, 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 .X., împreună cu copiii 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 menționate în Contractul de locațiune nr..X./2012 menționat mai sus, pentru o perioadă de 2 ani, ce expiră la data de .X./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..X./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 2 ani, ce expiră la data de .X./2014, iar ocupantul este .X.;

6) 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 6 luni, începând cu data de .X./2012;

7) 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 3 ani, începând cu data de .X./2012, cu posibilitatea de prelungire cu acordul părților;

8) Decizia nr..X./2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, 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 a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, din analiza căreia se reține:

*„Prin Sentința nr..X. din .X./ 2011, Curtea de Apel .X.-Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal 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. SPA 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. – .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 furnizori 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)-e) 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. 2013 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, 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.

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.

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 TVA în sumă de .X., 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 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,**