



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor 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. 54 /2014
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.A. din .X. înregistrată la
Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907284/31.07.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X. prin adresa nr..X./2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.907284/31.07.2013, asupra contestației formulate de S.C. .X. S.A., cu sediul în .X., str. .X. nr..X., .X. , înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J.X./2003, având Cod Unic de Înregistrare .X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, prin care, urmare soluționării decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./2012, s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar și rămasă de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere 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, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2013 contestată, respectiv 10.06.2013, potrivit mențiunii olografe de pe adresa nr..X./2013 de înaintare a titlului de creanță mai sus menționat, anexată în copie la

dosarul contestației, și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice .X., respectiv 02.07.2013, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții, aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.5.5. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. .X. S.A.

I. S.C. .X. S.A. solicită admiterea contestației, motivând că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod nereal în sarcina sa obligații de plată în cuantum de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Societatea susține că taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală este neconformă cu suma înscrisă la pag.46 din raportul de inspecție fiscală la rubrica TVA de plată, unde este înscrisă suma de .X. lei, astfel că majorările și penalitățile de întârziere sunt calculate în funcție de o altă bază decât cea reală.

Mai mult, societatea susține că perioada de calcul a majorărilor și penalităților de întârziere este neconformă întrucât organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de vectorul fiscal.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală au considerat că suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată de rambursat la data de 31.12.2007 este prescrisă, în condițiile în care a solicitat rambursarea acesteia în anul 2009, însă cererea de rambursare nu a fost soluționată într-un termen rezonabil de către organele fiscale.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă neacceptată la control de organele de inspecție fiscală, și anume:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă facturilor fiscale de reparații mijloace de transport ce nu aparțin societății, dar care fac obiectul unor contracte de comodat, contestatara susține că potrivit acestor contracte utilizatorul se obligă să întrețină în stare de

funcționare bunul, ceea ce implică și reparațiile aferente, astfel că taxa pe valoarea adăugată este deductibilă;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă facturilor emise de .X. SA, societatea susține că .X. din cele .X. mijloace de transport ce fac obiectul contractelor de leasing sunt folosite pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității, iar în ceea ce privește autoturismul marca .X., acesta face obiectul unui contract de închiriere încheiat cu SC .X. SA, contract în baza căruia a emis facturi fiscale, astfel că achizițiile acestor mijloace de transport sunt în totalitate deductibile conform dispozițiilor legale prevăzute de Codul fiscal;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă facturilor emise în perioada ianuarie 2009 - iunie 2009 de SC .X. SA și a facturilor emise în aceeași perioadă de diverși furnizori menționați în raport, societatea susține că imobilul din b-dul. .X. nr..X. pentru care s-au făcut investițiile din aceste facturi a făcut obiectul Anteacontractului de vânzare-cumpărare nr..X./2008, anteacontract în baza căruia s-a putut trece la efectuarea acestor investiții, prin urmare investițiile se încadrează în dispozițiile legale prevăzute de Codul fiscal referitoare la deductibilitatea TVA;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă facturilor emise de furnizori de utilități pentru imobilul situat în orașul .X., str..X. nr..X., contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu și-au motivat neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, precum și faptul că la acest imobil are deschis punct de lucru în care există și birouri în vederea desfășurării activităților prevăzute în Actul constitutiv al societății, ceea ce presupune consum de energie termică și electrică, fiind obligatoriu încheierea contractelor de utilități, prin urmare taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi este deductibilă;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă diverselor achiziții efectuate la imobilul din .X., societatea susține că această taxă este deductibilă, întrucât, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală în urma investigațiilor din teren, aceste investiții se regăsesc în imobil și au avut drept unic scop modernizarea acestuia în vederea îndeplinirii obiectului său de activitate, precum și faptul că pentru aceste investiții s-a avut în vedere amplasamentul zonal al imobilului ce permitea închirierea acestuia de către potențialii actori/regizori care își desfășoară activitatea în cadrul Studiourilor .X. aflate în apropiere și/sau obiectivul turistic, respectiv Palatul .X., aflat în imediata vecinătate. Totodată, societatea precizează că prețul chiriei fiind mult redus ca urmare a crizei imobiliare, un eventual contract semnat în această perioadă i-ar fi adus prejudicii substanțiale.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înscrisă în factura nr..X./2010 emisă de .X. SRL, societatea reiterează cele precizate în punctul de vedere, respectiv că a luat cunoștință de faptul că Antecontractul nr..X./2010, pe baza căruia a fost emisă factura, nu se poate finaliza decât parțial, motiv pentru care a demarat operațiunile de notificare a situației de fapt a promitentului vânzător - .X. SRL *în insolvență*, reprezentată prin administrator judiciar .X. SPRL -, notificare cu privire la obiectul contractului, și că a solicitat stornarea facturii și renegocierea condițiilor transferului de proprietate doar pentru suprafața de .X. mp, suprafață ce se află în proprietatea .X. SRL *în insolvență*, conform extraselor de carte funciară, stornare ce se va regăsi în declarațiile fiscale depuse în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare.

Totodată, societatea precizează că, la data contestației, administratorul judiciar al .X. SRL *în insolvență* a convocat Adunarea creditorilor în vederea efectuării stornării facturii în cauză, precum și faptul că suma stornată nu va mai urma divizarea.

De asemenea, societatea afirmă că suma transmisă prin divizare în nou înființata societate .X. SA, respectiv .X. lei reprezentând TVA de recuperat, nu a fost niciodată compensată cu creanțele bugetare transmise de .X. SA, precum și faptul că, urmare controlului efectuat la .X. SA, s-a stabilit că această societate figurează cu datorii fiscale neachitate în sumă de .X. lei, motiv pentru care s-a dispus sechestrarea bunurilor imobile.

Mai mult, contestatara menționează că pentru suma transmisă în nou înființata societate .X. SA, reprezentând dreptul de recuperare al TVA, organele de inspecție fiscală au suspendat inspecția fiscală la această societate până la o dată neprecizată.

Concluzionând, societatea susține că pentru suma din factura mai sus menționată există un sechestrul pe bunurile imobile la .X. SA, un sechestrul asigurator pe toate bunurile mobile și imobile la S.C. .X. S.A., iar în cadrul .X. SRL, A.N.A.F. s-a înscris la masa credală cu suma rezultată ca urmare a obligațiilor fiscale ce rezidă din această factură, astfel că A.N.A.F. s-a îmbogățit fără justă cauză.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înscrisă în factura nr..X./2009, reprezentând avans conform Antecontract de vânzare-cumpărare nr..X./2009 .X. nr..X., societatea susține că a demarat procedura pentru finalizarea contractului de vânzare-cumpărare în formă autentică, procedură îngreunată de intrarea în insolvență a promitentului vânzător, precum și faptul că suma aferentă facturii a fost achitată integral.

Totodată, societatea afirmă că în capitolul TVA colectată, se menționează de un antecontract ce nu s-a finalizat în termen, dar taxa pe valoarea adăugată a fost luată în considerare.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, societatea susține că a solicitat .X. SRL refacerea facturii conform prevederilor legale menționate în raport, iar suma se va regăsi în declarațiile fiscale aferente perioadei în care se va reemite factura;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă facturii .X./2010 emisă de S.C. .X. SRL, reprezentând achiziție mijloc de transport, societatea susține că acest autoturism a fost achiziționat în vederea transportului personalului la și de la locul de desfășurare a activității, astfel că achiziția se încadrează în dispozițiile legale prevăzute de Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată fiind deductibilă;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă unor facturi de achiziție mijloace de transport, societatea susține că achizițiile se încadrează în dispozițiile legale prevăzute de Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată fiind deductibilă întrucât, din cele trei autoturisme, unul a fost vândut către o persoană fizică, alt mijloc de transport reprezintă o utilitară ce este folosită exclusiv pentru activități de reparații, transport materiale și alte servicii utilitare, iar al treilea este folosit pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înscrisă în factura fiscală emisă de SCPA .X. și .X., contestatarul precizează că în vederea valorificării sumelor investite în cadrul .X. și .X. s-a luat în calcul și delistarea acestora, fapt pentru care a angajat o firmă specializată pentru a vedea impactul pe care această delistare o poate avea asupra societății și implicit a costurilor aferente, astfel că taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei facturi este deductibilă;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, societatea, având în vedere că motivul pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a acestei taxe a fost că operațiunea de divizare este semnată de o persoană fizică, anexează adresa emisă de SC .X. SRL prin care se comunică că doamna .X. este angajata societății și a reprezentat firma în relațiile cu S.C. .X. S.A., fiind împuternicită să semneze toate documentele necesare în baza contractului încheiat între cele două societăți, susținând astfel că taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi este deductibilă;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a

acordat drept de deducere pe motiv că lucrările nu au fost efectuate în interiorul autorizației de construire, aceasta fiind expirată la data facturării, societatea susține că aceste lucrări nu intră sub incidența autorizației de construire, fiind considerate lucrări de interior și, chiar dacă în contract se prevede că „execuția lucrărilor se va face după obținerea autorizației de construire și a avizelor necesare de către beneficiar”, aceasta nu împiedică execuția lucrărilor de climatizare sau montarea/ procurarea materialelor sanitare, clauza fiind prevăzută în contract doar în vederea asigurării că execuția lucrărilor are loc într-o clădire a cărei construcție a fost autorizată, astfel că taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi este deductibilă;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă facturilor reprezentând achiziția unui motocicletu și a unui **.X.**, societatea susține că aceasta este deductibilă întrucât achizițiile au fost efectuate pentru imobilul din **.X.** și a avut în vedere amplasamentul zonal al imobilului, ce permitea închirierea acestuia de către potențialii actori/regizori care își desfășoară activitatea în cadrul Studiourilor **.X.** aflate în apropiere și/sau obiectivul turistic, respectiv Palatul **.X.**, aflat în imediata vecinătate;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă facturii fiscale emisă de SC **.X. SRL** pentru o lucrare ce a fost facturată și de către SC **.X. SA**, societatea precizează că lucrarea a trebuit refăcută integral întrucât cea inițială s-a dovedit a fi neconformă cu cerințele și standardele impuse de proiectul de arhitectură, prin urmare are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, societatea precizează că pe lângă facturile emise după perioada supusă inspecției fiscale, facturi menționate în punctul de vedere înscris în raport, o să emită în perioada următoare facturi fiscale și pentru celelalte contracte menționate în raport.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată efectuată la S.C. **.X. S.A., care a avut drept obiectiv soluționarea cu control anticipat a decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr..**X./2012**, aferent perioadei **01.01.2008-29.02.2012**, prin care societatea a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului **.X.** au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..**X./2013** care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..**X./2013** contestată.**

Organele de inspecție fiscală precizează că, pentru perioada ianuarie 2008-decembrie 2011, societatea a fost înregistrată în vectorul fiscal cu perioadă trimestrială de raportare privind TVA, iar începând cu luna ianuarie 2012, cu perioadă lunară de raportare a TVA.

Totodată, organele de inspecție fiscală, urmare analizării deconturilor de TVA depuse de societate, precizează că aceasta a solicitat la rambursare suma de .X. lei prin decontul de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare înregistrat la Administrația finanțelor publice .X. sub nr..X./2010, pentru luna .X./2009, însă, prin adresa înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. sub nr..X./2011, a solicitat renunțarea la cererea de rambursare nr. .X./2010, justificând această cerere de renunțare prin faptul că a transmis la data de 16.03.2011 taxa pe valoarea adăugată de rambursat în sumă de .X. lei, în urma divizării parțiale, către noua societate înființată SC .X. SA, în acest sens fiind încheiat Procesul verbal nr..X./2011.

Echipele de inspecție fiscală, urmare verificărilor efectuate, a constatat că, la data de 29.02.2012, în evidența contabilă era înregistrată taxă pe valoarea adăugată de rambursat în sumă de .X. lei, iar taxa pe valoarea adăugată solicitată de societate la rambursare prin decontul de TVA nr..X./2012, aferent perioadei 01.01.2008-29.02.2012, era în sumă de .X. lei, rezultând o diferență de rambursat nedeclarată de .X. lei, care se compune din:

- suma de .X. lei neinclusă în decont ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă la luna martie 2011;
- suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată nedeclarată la luna septembrie 2010 în sumă de .X. lei și regularizată în mod eronat la luna martie 2011 prin diminuarea încă o dată a acestei sume.

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată deductibilă** aferentă perioadei verificate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**, care se compune din:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturilor (anexa nr.6 și nr.12) emise de S.C. .X. SRL, reprezentând piese auto și manoperă, a facturii nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând service auto, a facturii nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând service auto, a facturii nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând service auto, a facturilor nr..X./2011 și nr..X./2011 emise de SC .X. SRL, reprezentând avans piese auto, și a facturii proforma

nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, facturi ce au fost aferente unor mijloace de transport ce nu aparțin S.C. .X. S.A.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că pentru o parte din aceste mijloace de transport societatea are încheiate contracte de comodat cu SC .X. SRL și SC .X. SRL, societăți din cadrul grupului .X. care au intrat în insolvență, altele nu au fost identificate ca fiind proprietatea societății, iar pentru altele au fost emise facturi fără deviz neputându-se identifica pentru ce autoturism s-au efectuat operațiunile facturate (situația detaliată fiind prezentată în anexa nr.6).

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturilor (anexa nr.6 și nr.12) emise de S.C. .X. SA, reprezentând contravaloare rate aferente celor .X. autoturisme achiziționate în leasing (.X. - contract de leasing financiar nr..X./2010, .X. - contract de leasing financiar nr..X./2011, .X. - contract de leasing financiar nr..X./2011, .X. - contract de leasing financiar nr..X./2011, .X. - contract de leasing financiar nr..X./2010).

Prin Nota explicativă nr..X./2013 (anexa nr.28), organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății să precizeze pentru fiecare din cele .X. mijloace de transport nominalizate în notă, cine este persoana care le utilizează și în ce scop: personal sau în interesul firmei, iar pentru cele utilizate în interesul firmei să justifice necesitatea deplasării persoanei cu respectivul autovehicul și cum a influențat realizarea de operațiuni taxabile. Potrivit răspunsului dat urmare acestei solicitări *„toate mașinile [...] se află în parcul auto al societății [...] sau fac obiectul unor contracte de comodat și sunt utilizate în diverse scopuri în funcție de necesitățile societății din perioada respectivă și de tipul autovehiculului. Unele din autoturismele menționate sunt utilizate în vederea aprovizionării cu diferite materiale sau diferite mărfuri, iar celelalte autoturisme sunt folosite în scopul deplasării personalului societății la diferite întâlniri, negocieri sau autorități publice în vederea soluționării sau a încheierii diverselor contracte comerciale”*.

Astfel, echipa de inspecție fiscală, având în vedere răspunsul la nota explicativă, faptul că societatea nu a justificat cine utilizează mijloacele de transport și în ce scop, precum și urmare analizării activității desfășurate de societate pentru întreaga perioadă supusă inspecției fiscale, în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a constatat că achizițiile în cauză nu se justifică ca fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că simpla achiziție de servicii de către contribuabil, de natură să creeze obligații juridice în sarcina sa față de furnizorul serviciilor, nu constituie și o prezumție a utilizării acestora într-un scop economic în înțelesul legii fiscale.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, compusă din:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dedusă de societate în baza facturilor emise în perioada ianuarie 2009-18.06.2009 de către SC .X. SA și SC .X. SRL (anexa nr.7), și anume: factura nr..X/2009 reprezentând lucrări pentru *str..X. nr..X.*, fără contract, factura nr..X./2009, reprezentând situație lucrări februarie+materiale pentru *str..X. nr..X.*, factura nr..X./2009, reprezentând situație lucrări martie 2009 pentru *str..X. nr..X.*, factura nr..X./2009;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .x. lei, dedusă de societate în baza facturilor (anexa nr.14 și nr.13) emise de furnizorii: .X., .X., .X., .X. SRL, .X. SRL, .X., .X., .X., .X., .X. și .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat imobilul din str..X. nr..X. de la SC .X. SRL, în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./2009, care la art.4 stipulează *„Transmiterea proprietății de drept și de fapt asupra imobilului către societatea cumpărătoare, are loc astăzi, data autentificării prezentului înscris”* (anexa nr.7).

Astfel, în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările înscrise în facturile emise în perioada ianuarie 2009-18.06.2009 nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și în beneficiul S.C. .X. S.A. ci în folosul SC .X. SRL, proprietarul imobilului din acea perioadă.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturilor emise de furnizorii de utilități (SC .X. SA și SC .X. SA) pentru imobilul situat în orașul .X., str..X. nr..X., jud..X. (anexa nr.15) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturilor prezentate în anexa nr.16, emise pentru diverse achiziții efectuate la imobilul mai sus menționat, respectiv: amenajări de spații verzi, lasere light show, aparat fum, echipament laser, montaj ecran proiecție și instalații audio video, dulap, bănci, grile și grătare, piatră, transport piatră, scenă lemn, rastel sticle, ponton, materiale consumabile/echipamente pentru piscină, generator trifazat și instalare, reparare hidroizolații, achiziție

materiale construcție, lucrări climă/ventilare, gard și porți din fier forjat, lucrări terase etc.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența contabilă nu există analitice la investițiile înregistrate de societate în contul 231-„Imobilizări corporale în curs”, iar în contractele prezentate nu sunt menționate locațiile în care s-au efectuat investițiile, motiv pentru care au solicitat, prin nota explicativă nr..X./2013 și prin adresa nr..X./2013, înregistrată de societate sub nr..X./2013, prezentarea unei situații cu sumele înregistrate în acest cont și a altor cheltuieli de natura investițiilor înregistrate în evidența contabilă în mod eronat în alte conturi decât în contul 231-„Imobilizări corporale în curs”, pentru fiecare imobil în parte (cu menționarea denumirii imobilului, adresei, nr.cadastral), care să cuprindă denumirea furnizorilor, facturile emise, denumirea serviciului, valoarea și contractele în baza cărora au fost emise facturile, situație ce nu a fost prezentată de societate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea fișei contului 231-„Imobilizări corporale în curs”, în care au fost înregistrate pe cumulat investițiile pentru obiectivele .X. și .X., precum și a facturilor și a altor documente care au stat la baza înregistrărilor în contul de investiții în curs sau alte conturi, și au solicitat explicații compartimentului tehnic, constatând că pentru obiectivul .X. au fost efectuate investiții numai pentru imobilul din .X., pentru restul imobilelor: .X. și .X., nefiind înregistrate investiții.

Totodată, organele de inspecție fiscală s-au deplasat în data de 14.02.2013 în orașul .X., str..X. nr..X., jud..X., în vederea efectuării unei investigații pe teren pentru identificarea activității desfășurate de contribuabil la acest punct de lucru, întocmind Fișa investigațiilor pe teren (formular FIT – anexa nr.31) și constatând că în acest punct de lucru nu se desfășoară nicio activitate, prin structura și dotările existente putând fi folosit ca și casă de vacanță pentru o familie, iar, potrivit celor precizate de paznicul imobilului, acesta este folosit ocazional de administratorul societății.

Prin Nota explicativă nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății să precizeze în ce scop a fost achiziționat imobilul din orașul .X., declarat punct de lucru, ce activități economice s-au desfășurat efectiv în acesta, în vederea realizării de operațiuni taxabile, cum și ce acțiuni s-au întreprins în vederea realizării obiectului pentru care a fost achiziționat. Potrivit răspunsului primit, imobilul mai sus menționat a fost achiziționat în vederea închirierii acestuia către delegațiile societăților cu care avea relații comerciale și către alți potențiali clienți, însă, după terminarea lucrărilor de amenajare, criza din piața

imobiliară nu a mai făcut posibilă această activitate, actualmente, fiind luată în considerare și varianta vânzării în vederea recuperării investițiilor.

Astfel, echipa de inspecție fiscală, având în vedere cele constatate, faptul că imobilul din orașul .X. a fost achiziționat în anul 2004, fără însă ca societatea să desfășoare activități economice în scopul realizării de operațiuni taxabile, în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile aferente acestui sediu.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dedusă de societate în baza facturii nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL (fosta .X. SRL) cu explicația „*Conform antecontract vânzare-cumparare nr.imobil comuna .X. autostrada .X. (.X.), jud..X., compus din teren .X. mp (.X. mp+.X. mp conform măsurători cadastrale) și construcții .X. (birouri) anexa, .X. bazine combustibil .X.* ”, în valoare totală de .X. lei (baza în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei).

Organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența contabilă - pag.91 din registrul jurnal emis în data de 21.01.2013 la solicitarea echipei de inspecție fiscală – această factură era înregistrată cu explicația „*achiziție marfă*” prin .X./2010, astfel:

4426 „TVA deductibilă”	= 401 „Furnizori”	.X. lei
371 „Mărfuri”	= 401 „Furnizori”	.X. lei

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că la factură era anexată fișa de recepție nr..X./2010 cu mențiunea la denumire produs „*imobil+teren com..X.*” și antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2010 încheiat între SC .X. SRL, în calitate de „*Promitent vânzător*” și S.C. .X. S.A., în calitate de „*Promitent cumpărător*”, având ca obiect: „*Promitentul vânzător se obligă să vândă promitentului cumpărător imobilul din Comuna .X., Autostrada .X. (.X.), jud..X., compus din teren .X. mp (.X. mp+.X. mp conform măsurători cadastrale) și construcții (birouri) .X. anexa, .X. bazine combustibil .X.* ”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în ceea ce privește plata facturii nr..X./2010 către SC .X. SRL, nu există plăți prin bancă, societatea prezentând notificarea nr..X./2010 emisă SC .X. SRL, prin care notifică S.C. .X. S.A. că, în baza contractului de cesiune de creanță din data de .X./2010, încheiat între SC .X. SRL, în calitate de cedent, și SC .X. SRL, în calitate de cesionar, a preluat creanța în sumă de

.X. lei datorată de S.C. .X. S.A. către SC .X. SRL, creanță ce provine din antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2010.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că în evidența contabilă în fișa analitică pentru SC .X. SRL apare în data de 01.10.2010 în debit suma de .X. lei cu explicația „notificare” și în fișa analitică pentru SC .X. SRL în credit, această sumă neregăsindu-se în registrul jurnal din luna octombrie 2010, iar în data de 01.01.2012 sunt înregistrate în registrul jurnal următoarele note contabile:

371 „Mărfuri”	= 401 „Furnizori”	-.X. lei
4426 „TVA deductibilă”	= 401 „Furnizori”	-.X. lei
409.1 „Furnizori debitori”	= 404 „Furnizori de imobilizări”	.X. lei
4426 „TVA deductibilă”	= 404 „Furnizori de imobilizări”	.X. lei
404 „Furnizori de imobilizări”	= 461.01 „Debitori diverși”	.X. lei

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că imobilul înscris în factura nr..X./2010 a fost achiziționat de SC .X. SRL (fosta .X. SRL), în calitate de cumpărătoare, de la SC .X. SRL, în calitate de vânzătoare, în baza contractului de vânzare-cumpărare încheiat în data de 30.10.2003 autentificat sub nr..X. în data de .X./ 2003, prețul vânzării fiind de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat, potrivit extrasului de carte funciară comunicat de .X. cu adresa nr..X./2013, că terenul în suprafață de .X. mp și construcțiile .X., având nr.cadastral .X./X., situate la adresa mai sus menționată, sunt în proprietatea lui SC .X. SA încă din anul 2004, conform contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2004, astfel că, imobilul menționat mai sus nu putea face obiectul antecontractului de vânzare-cumpărare nr..X./2010 (anexa nr.36).

În ceea ce privește suprafața de .X. mp, proprietatea SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- potrivit pct.4.1. și 4.2. din antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2010:

„Părțile contractante se obligă să încheie contractul de vânzare-cumpărare pentru terenul mai sus menționat cel târziu la data de 31.12.2011.

În cazul în care părțile nu vor încheia contractul de vânzare-cumpărare în termenul stabilit mai sus:

- Promitentul vânzător este de acord ca, în situația în care nu va semna la data stabilită contractul de vânzare-cumpărare în formă autentică, să restituie avansul plătit;

- *Promitentul cumpărător, în situația în care nu va semna la data stabilită contractul de vânzare-cumpărare în formă autentică, i se va restitui de către promitentul vânzător avansul plătit.*"

- prin adresa nr..X./2012, ca răspuns la Nota explicativă nr..X./2013 (anexa nr..X.), cu referire la factura nr..X./2010, societatea a menționat și anexat în copie antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2010;

- potrivit adresei nr..X./2013 emisă de .X., până la data de 31.12.2011 și nici până la data de 05.02.2013, nu a fost încheiat vreun contract de vânzare-cumpărare în formă autentică, așa cum era prevăzut în antecontractul de vânzare-cumpărare mai sus menționat;

- prețul imobilului înscris în factura nr..X./2010 a fost supraevaluat, respectiv de .X. ori mai mare față de prețul de achiziție.

Astfel, având în vedere cele constatate și în temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X./2010.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înscrisă în factura nr..X./2009 cu explicația *Avans conform antecontract vânzare-cumpărare nr..X./2009 .X. nr..X.*, în valoare totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit antecontractului de vânzare-cumpărare nr..X./2009 încheiat între S.C. .X. S.A., în calitate de *promitent cumpărător*, și SC .X. SRL, în calitate de *promitent vânzător*, părțile se obligă să încheie contractul de vânzare-cumpărare în formă autentică cel mai târziu până la data de 30.06.2009, iar în cazul în care nu se respectă termenul stabilit cele două părți se obligă să restituie/să primească avansul plătit.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că părțile nu au încheiat contractul de vânzare-cumpărare până la data de 30.06.2009 și nici până la data de 07.02.2013, iar, potrivit adresei .X. .X. nr..X./2013 (anexa nr.37), terenul se afla încă în proprietatea SC .X. SRL.

Mai mult, echipa de inspecție fiscală precizează că, prin adresa nr..X./2012, ca răspuns la Nota explicativă nr..X./2013 (anexa nr.25), societatea a menționat și anexat antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2009, iar din verificarea fișei analitice listată de societate la .X./2013 pentru partenerul SC .X. SRL, având calitatea atât de furnizor cât și de client, s-a constatat că au fost efectuate plăți reprezentând avansuri, fără însă ca acestea să se poată identifica pe factura nr..X./2009.

Astfel, având în vedere cele constatate și în temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura mai sus menționată.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înregistrată în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări în luna ianuarie 2011 în baza facturii nr..

Organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura mai sus menționată a fost inițial de .X. lei, fiind înregistrată în jurnalul de cumpărări în luna martie 2010. Ulterior, în luna ianuarie 2011, societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei, aferentă unei baze de .X. lei, bază ce a fost înscrisă inițial în factură fără TVA, factura fiind modificată prin înscrierea la coloana TVA a sumei de .X. lei, sumă ce a fost tăiată, înscriindu-se suma de .X. lei.

În urma controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că factura nr..

Având în vedere cele constatate și întrucât din documentele parțiale ale SC .X. SRL organele de inspecție fiscală au constatat că nu există jurnale și alte documente justificative pentru anul 2011 și nici decont de TVA pentru luna ianuarie 2011, acestea au stabilit că societatea nu a respectat prevederile art.159 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturii nr...X. lei, dedusă de societate în baza facturilor nr..

Organele de inspecție fiscală au constatat că achiziția vehiculelor mai sus menționate nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art.145¹ alin.(1)-alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** înscrisă în factura nr..

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu a depus decontul de TVA pentru luna .X./2012 și nici declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național - formular .X., iar potrivit celor precizate de directorul economic al societății nu au fost întocmite documentele de transfer a proprietății pentru această mașină, respectiv carte de identitate, fișă de înmatriculare.

Astfel, având în vedere prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a dispus societății, prin Dispoziția de măsuri nr..

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înregistrată în contul 4426 „TVA deductibilă” în registrul jurnal în data de 18.08.2009, prin creditul contului 5121 „Conturi la bănci în lei”, sumă care nu se regăsește într-un document justificativ, fiind încălcate astfel prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înscrisă în plus în mod eronat în contabilitate la luna aprilie 2008, respectiv prin înregistrarea de două ori a facturii nr..

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturii nr..

Prin nota explicativă nr..„În cazul acestui contract de asistență juridică, .X. a prestat servicii de reprezentare și de analiză privind delistarea unor societăți de pe BVB, societăți la care deținem acțiuni sau pentru care avem interes, inclusiv impactul și costul unei astfel de operațiuni. Aceste analize au fost prezentate administratorului societății

noastre și operațiunea de delistare este încă în desfășurare.”, fără însă să prezinte vreun document justificativ, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura mai sus menționată.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza a trei facturi emise de SC .X. SRL, reprezentând onorariu conform contract nr..X./2010.

Prin nota explicativă nr..X./2013 și prin adresa nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au solicitat societății precizări cu privire la aceste servicii, respectiv în ce au constatat precum și prezentarea de documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor. Prin răspunsul din data de 26.03.2013, societatea precizează: *„documentele justificative ce au ca relație .X. SA cu SC .X. SRL, înregistrate în evidența contabilă, ce au constatat efectiv în servicii, conform facturilor nr..X./2010, .X./2010, .X./2011 în valoare totală de .X. lei sunt: - contract de consultanță nr..X./2010 + angajament și anexa nr..X. la contractul .X./2010, raport de divizare.”*

Din documentele prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că obiectul contractului este asigurarea consultanței financiar-contabile, „întocmirea” fără a se menționa ce se întocmește, iar în anexa la contract, care nu este datată, se menționează efectuarea lucrărilor de divizare-fuziune a S.C. .X. S.A. și SC .X. SA, precum și obligația consultantului să efectueze toate procedurile legale pentru a finaliza operațiunile de fuziune și lichidare prin angrenarea societății profesionale de lichidare .X..

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat, din documentele prezentate prin adresa nr..X./2013 la nota explicativă nr..X./2013 (anexa nr..X.), că operațiunea de divizare a S.C. .X. S.A., SC .X. SA și înființarea noii societăți .X. SA nu s-a derulat prin SC .X. SRL, ci prin intermediul persoanei fizice autorizată CECAR cu nr..X. exprt contabil .X., precum și faptul că nu rezultă că, până în prezent, S.C. .X. S.A. este implicată în acțiuni de fuziune sau de lichidare, iar societatea profesională de lichidare .X. fiind implicată în lichidarea SC .X. SRL, societate declarată în insolvență din luna .X. 2011.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-a achitat decât cca 50% din prețul total stabilit în contract, restul de 50% achitându-se conform contractului la data finalizării acestuia, astfel că

serviciile înscrise în acest contract nu sunt finalizate și nu au constat în lucrări de divizare-fuziune pentru S.C. .X. S.A., divizarea societății finalizându-se prin înființarea noii societăți în .X. 2011.

În concluzie, echipa de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că sumele înscrise în cele trei facturi emise de SC .X. SRL nu se justifică ca fiind servicii prestate în beneficiul societății supuse inspecției fiscale.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturilor emise de SC .X. SRL și înregistrate în evidența contabilă în perioada octombrie 2009-august 2011 (anexa nr.9).

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu a prezentat factura nr..X./2009 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, precum și faptul că urmare solicitării de documente, respectiv contracte care au stat la baza facturilor emise de SC .X. SRL societatea a prezentat contractul de execuție lucrări instalații nr..X. din data de .X./2009.

Din analiza documentelor prezentate de societate, echipa de inspecție fiscală a constatat că serviciile de execuție instalații sanitare, electrice, gaze, ventilație, climatizare și încălzire, menționate în contractul nr..X./2009 ca fiind pentru complexul „Apartamente de lux” și pe care societatea le-a înregistrat ca investiții la imobilul din str..X. nr..X., au mai fost facturate și de către altă societate - SC .X. SRL.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat neconcordanțe între documentele prezentate de societate, și anume între facturile emise, devizele anexate acestora, tabelele centralizatoare cu situații de lucrări etc., exemplificând în raportul de inspecție fiscală câteva dintre acestea.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că pentru imobilul din str..X. nr..X., .X. , .X., autorizația de construire nr..X. din .X./2006 era deja expirată la data achiziționării acestuia de către S.C. .X. S.A., lucrările facturate de SC .X. SRL fiind în perioada octombrie 2009-august 2011.

Având în vedere cele constatate, faptul că, potrivit prevederilor din contractul de execuție lucrări de instalații nr..X./2009 încheiat între părți, respectiv cap.V pct.5.1., execuția lucrărilor va începe numai după obținerea de către beneficiar a autorizației de construire și a tuturor avizelor prevăzute de lege, precum și faptul că SC .X. SRL nu a declarat livrările efectuate în perioada: semestrul II 2009 - semestrul I 2011 către S.C. .X.

S.A., declarând numai livrările efectuate în semestrul II 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile în cauză nu au fost executate pentru imobilul din str..X. nr..X., fiind astfel aplicabile prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, echipa de inspecție fiscală precizează că a solicitat efectuarea unui control încrucișat la SC .X. SRL, comunicându-i-se că societatea are sediul expirat din data de 04.06.2012, nu a depus declarații fiscale din data de 19.01.2012, a intrat sub incidența Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței, iar lichidatorul judiciar desemnat nu a pus la dispoziție documentele acestea.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturilor nr..X./2008, nr..X./2008, nr..X./2008, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011 emise de .X. SRL reprezentând achiziția unui motocicletu .X., husă .X., filtru ulei .X., .X. + remorcă transport, accesorii .X. și în baza facturilor nr..X./2011 și nr..X./2011 emise de SC .X. SRL .X. reprezentând revizii la .X., filtru ulei.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că aceste achiziții nu se justifică pentru obiectul de activitate al societății și pentru activitatea desfășurată de societate în perioada supusă verificării.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturii nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL și în baza facturilor nr..X./2009, nr..X./2009 și nr..X./2009 emise de SC .X. SRL, reprezentând achiziții aferente imobilului din .X., precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturii nr..X./2010 și nr..X./2010 emise de SC .X. SRL, reprezentând chirie pentru perioada .X. 2010 pentru imobilul din Șoseaua .X. nr..X., imobile care nu au nicio legătură cu societatea, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturilor nr..X./2011 și nr..X./2011 emise de SC .X. SRL, reprezentând bilet lojă partida de fotbal .X., pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere în temeiul prevederilor

art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturii nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările înscrise în factura mai sus menționată au fost executate și facturate și de către SC .X. SRL cu factura nr..X./2009, reprezentând astfel facturarea dublă pentru aceeași lucrare, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturii nr..X./2009 emisă de .X. SRL reprezentând avans pentru achiziția unui televizor .X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat factura nr..X./2009, reprezentând achiziția televizorului, pe cheltuieli nedeductibile, fără însă a storna taxa pe valoarea adăugată aferentă avansului dedusă în luna noiembrie 2009, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturii nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL, reprezentând saltea ortopedică.

Astfel, în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere faptul că societatea a considerat cheltuiala cu achiziția saltelei nedeductibilă fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de:
 - **.X. lei**, nestornată din evidența contabilă, aferentă facturii nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL;
 - **.X. lei**, aferentă facturii nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL și înregistrată dublu în evidența contabilă, respectiv la pozițiile .X. și .X. din jurnalul de cumpărări al lunii decembrie 2010;

- **.X. lei**, rezultată din facturile nr..X./2010, nr..X./2010 și nr..X./2010 emise de SC .X. SRL, facturi ce au fost emise cu semnul minus și înregistrate de societate în evidența contabilă cu semnul plus;

- **.X. lei**, reprezentând înregistrare dublă, în baza facturii nr..X./2011 și a facturii proforme nr..X./2011 emise de Societatea companiilor .X., reprezentând taxă membru club .X.;

- **.X. lei**, înscrisă în factura proforma nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL, reprezentând perete mobil .X. uși;

- **.X. lei**, înscrisă în factura proforma nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL;

- **.X. lei**, înscrisă în facturile proforme nr..X./2011 și nr..X./2010 emise de SC .X. SRL;

- **.X. lei**, înscrisă în factura nr..X./2011 emisă de SC .X. SA, factură ce este emisă pe numele SC .X. SRL,

pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere în temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturii nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând închiriere vila .X. nopți, fără însă ca societatea să justifice scopul și cine a beneficiat de serviciul facturat, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate eronat, întrucât în factura nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL reprezentând enciclopedie britanică, taxa pe valoarea adăugată era în cuantum de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza unor facturi în copie, și anume facturile: nr..X./2009 emisă de .X. SRL, nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL, nr..X./2010 emisă de SC .X., nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, pentru

care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere în temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată colectată**, aferentă perioadei verificate, organele de inspecție fiscală au stabilit, față de taxa pe valoarea adăugată colectată de societate, o diferență în sumă de **.X. lei**, care se compune din:

- suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată nefacturată și necolectată, aferentă contractelor de închiriere pe care societatea le are încheiate cu clienții, și anume:

- taxa pe valoarea adăugată nefacturată și necolectată în sumă de .X. lei, aferentă chiriei pentru lunile ianuarie și februarie 2012, în sumă de .X., către clientul SC .X. SA, în baza contractului de închiriere nr..X./2011 pentru autoturismul .X.;

- taxa pe valoarea adăugată nefacturată și necolectată în sumă de .X. lei, aferentă chiriei începând cu luna .X. 2011 (parțial), .X. 2011 (integral), în sumă de .X., către clientul SC .X. SA, în baza contractului de locațiune nr..X./2010 pentru imobilul situat în str..X. nr..X., .X. , .X.;

- taxa pe valoarea adăugată nefacturată și necolectată în sumă de .X. lei, aferentă chiriei începând cu luna .X. 2011, în sumă de .X., către clientul SC .X. SA, în baza contractului de închiriere nr..X./2010 pentru spațiul închiriat în imobilul situat în str..X. nr..X., .X. , .X.;

- taxa pe valoarea adăugată nefacturată și necolectată în sumă de .X. lei, aferentă chiriei în valoare de .X., către clientul SC .X. SRL, în baza contractului de închiriere nr..X./2010 pentru spațiul închiriat în imobilul situat în str..X. nr..X., .X. , .X.;

- taxa pe valoarea adăugată nefacturată și necolectată în sumă de .X. lei, aferentă chiriei în valoare de .X., către clientul .X. SA, începând cu luna .X. 2011, în baza contractului de închiriere nr..X./2011 pentru spațiul închiriat în imobilul situat în str..X. nr..X., .X. , .X.;

- taxa pe valoarea adăugată nefacturată și necolectată în sumă de .X. lei, aferentă chiriei în valoare de .X., către clientul SC .X. SRL, în baza contractului de închiriere FN din data de 01.11.2010 pentru spațiul închiriat în imobilul situat în str..X. nr..X., .X. , .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat, urmare deplasării la imobilul din str..X. nr..X., .X. , .X., că societățile cu care S.C. .X. S.A. are încheiate contractele de închiriere mai sus menționate activează în această locație, SC .X. SA și SC .X. SRL având sediul social declarat la această adresă, iar SC .X. SA și .X. SA având declarat punct de lucru la aceasta.

- suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată nefacturată și necolectată, aferentă utilităților prevăzute în contractele de închiriere pe care societatea le are încheiate cu clienții ce ocupă spații în imobilul situat în str..X. nr.X., .X. , .X..

Din analiza contractelor de închiriere încheiate cu SC .X.X SA și SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat că, pe lângă plata chiriei, chiriașul se obligă să plătească lunar, până la finele lunii în curs, consumurile de utilități (apă rece, apă caldă, energie electrică, energie termică, gaze naturale, abonament telefonic etc.), fără însă ca societatea să emită facturi pentru recuperarea acestor costuri.

Echipa de inspecție fiscală precizează că a stabilit suplimentar taxa pe valoarea colectată în sumă de .X. lei în baza situației întocmită de societate cu cheltuielile aferente fiecărui chiriaș (anexa nr.21).

Pentru taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor art.134¹ alin.(1) și alin.(8), art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, la data de 01.01.2008, societatea înregistrează un sold debitor la contul .X. - „TVA de rambursat” în sumă de .X. lei, care provine din :

- anul 2004, TVA de rambursat în sumă de .X. lei;
- anul 2005, TVA de plată în sumă de .X. lei și TVA achitat în luna noiembrie 2004 în sumă de .X. lei;
- anul 2006, TVA de rambursat în sumă de .X. lei, din decontul de TVA depus de societate în data de 25.01.2007 rezultând TVA de plată pentru perioada curentă în sumă de .X. lei (anexa nr.30);
- anul 2007, TVA de rambursat în sumă de .X. lei.

Din analiza componenței soldului de .X. lei reprezentând TVA de rambursat la data de 31.12.2007, solicitat la rambursare prin decontul depus la luna februarie 2012, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.135 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că societatea are drept de rambursare doar pentru soldul anului

2007 în sumă de .X. lei, diferența de .X. lei fiind prescrisă la data depunerii decontului.

Pentru diferențele de taxă pe valoarea adăugată stabilite suplimentar de plată în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de majorări/dobânzi de întârziere în sumă totală de .X. și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Echipele de inspecție fiscală menționează faptul că, în urma solicitărilor, societatea nu a prezentat declarația privind conturile bancare, actul constitutiv al societății, declarația privind relațiile de afiliere și declarația pe propria răspundere prevăzută la art.105 alin.(8) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, urmare constatărilor cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dedusă de societate în baza facturii nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL, având explicația *Conform antecontract vânzare-cumparare nr.imobil comuna .X. autostrada .X. (DN.X.), jud..X., compus din teren .X. mp (.X. mp +.X. mp conform măsurători cadastrale) și construcții .X. (birouri) anexa, .X. bazine combustibil .X.*, constatări care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni în condițiile prevăzute de legea penală, au sesizat cu adresa nr..X./2013 Parchetul de pe lângă Judecătoria .X., în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.8 alin.(1) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat prin adresa nr..X./2013 Parchetul de pe lângă Judecătoria .X., cu privire la taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate în baza

facturii nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL, constatări ce se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2013 contestată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei în baza facturii nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL (fosta .X. SRL) cu explicația „*Conform antecontract vânzare-cumparare nr.imobil comuna .X., autostrada .X. (DN.X.), jud..X., compus din teren .X. mp (.X. mp+.X. mp conform măsurători cadastrale) și construcții .X. (birouri) anexa, .X. bazine combustibil .X.*”, valoarea totală a facturii fiind de .X. lei (baza în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei). În evidența contabilă, factura era înregistrată prin .X./2010, având explicația „*achiziție marfă*”, astfel:

.X. „TVA deductibilă”	= 401 „Furnizori”	.X. lei
.X. „Mărfuri”	= 401 „Furnizori”	.X. lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că la factură era anexată fișa de recepție nr..X./2010 cu mențiunea la denumire produs „*imobil+teren com..X.*” și antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2010 încheiat între SC .X. SRL, în calitate de „*Promitent vânzător*” și S.C. .X. S.A., în calitate de „*Promitent cumpărător*”, având ca obiect: „*Promitentul vânzător se obligă să vândă promitentului cumpărător imobilul din Comuna .X., Autostrada .X. (DN.X.), jud..X., compus din teren .X. mp (.X. mp+.X. mp conform măsurători cadastrale) și construcții (birouri) .X. anexa, .X. bazine combustibil .X.*”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în ceea ce privește plata facturii nr..X./2010 către SC .X. SRL, nu există plăți prin bancă, societatea prezentând notificarea nr..X./2010 emisă SC .X. SRL, prin care notifică S.C. .X.S.A. că, în baza contractului de cesiune de creanță din data de 15.09.2010, încheiat între SC .X. SRL, în calitate de cedent, și SC .X SRL, în calitate de cesionar, a preluat creanța în sumă de .X. lei datorată de S.C. .X. S.A. către SC .X. SRL, creanță ce provine din antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2010. În evidența contabilă în fișa analitică pentru SC .X. SRL apare în data de 01.10.2010 în debit suma de .X. lei cu explicația „*notificare*” și în fișa analitică pentru SC .X. SRL în credit, această sumă neregăsindu-se în registrul jurnal din luna octombrie 2010, iar în data de 01.01.2012 sunt înregistrate în registrul jurnal următoarele note contabile:

.X. „Mărfuri”	= .X. „Furnizori”	-.X. lei
.X. „TVA deductibilă”	= .X. „Furnizori”	-.X. lei
.X. „Furnizori debitori”	= .X. „Furnizori de imobilizări”	-.X. lei

.X. „TVA deductibilă” = .X. „Furnizori de imobilizări” - .X. lei
.X. „Furnizori de imobilizări” = .X. „Debitori diverși” - .X. lei

Totodată, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că imobilul înscris în factura nr..X./2010 a fost achiziționat de SC .X. SRL (fosta .X. SRL), în calitate de cumpărătoare, de la SC .X. SRL, în calitate de cumpărătoare, în baza contractului de vânzare-cumpărare încheiat în data de .X./2003 autentificat sub nr..X. în data de .X./2003, prețul vânzării fiind de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei.

Mai mult, având în vedere extrasul de carte funciară comunicat de .X. cu adresa nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au constatat că terenul în suprafață de .X. mp și construcțiile .X., având nr.cadastral .X., situate la adresa mai sus menționată, sunt în proprietatea SC .X. SA încă din anul 2004, conform contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2004, astfel că, imobilul menționat mai sus nu putea face obiectul antecontractului de vânzare-cumpărare nr..X./2010 (anexa nr..X.).

În ceea ce privește suprafața de .X. mp, proprietatea SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- potrivit pct.4.1. și 4.2. din antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2010:

„Părțile contractante se obligă să încheie contractul de vânzare-cumpărare pentru terenul mai sus menționat cel târziu la data de 31.12.2011.

În cazul în care părțile nu vor încheia contractul de vânzare-cumpărare în termenul stabilit mai sus:

- Promitentul vânzător este de acord ca, în situația în care nu va semna la data stabilită contractul de vânzare-cumpărare în formă autentică, să restituie avansul plătit;

- Promitentul cumpărător, în situația în care nu va semna la data stabilită contractul de vânzare-cumpărare în formă autentică, i se va restitui de către promitentul vânzător avansul plătit.”

- prin adresa nr..X./2012, ca răspuns la Nota explicativă nr..X./2013 (anexa nr.25), cu referire la factura nr..X./2010, societatea a menționat și anexat în copie antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2010;

- potrivit adresei nr..X./2013 emisă de .X., până la data de 31.12.2011 și nici până la data de 05.02.2013, nu a fost încheiat vreun contractul de vânzare-cumpărare în formă autentică, așa cum era prevăzut în antecontractul de vânzare-cumpărare mai sus menționat;

- prețul imobilului înscris în factura nr..X./2010 a fost supraevaluat, respectiv de .X. ori mai mare față de prețul de achiziție.

Astfel, având în vedere cele constatate și în temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în factura nr..X./2010 și au procedat, în conformitate cu prevederile art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la calcularea de accesorii aferente, respectiv de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală, urmare constatărilor cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturii nr..X./2010, constatări care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni în condițiile prevăzute de legea penală, și având în vedere faptul că SC .X. SRL, societate care a emis factura mai sus menționată și care a avea calitatea de cedent în contractul de cesiune de creanță din data de 15.09.2010, a intrat în insolvență în data de 17.11.2010, iar SC .X. SRL, societate care avea calitatea de cesionar în contractul de cesiune de creanță din data de 15.09.2010, a intrat în insolvență în data de 24.01.2011, precum și faptul că aceste două societăți până la data intrării în insolvență au avut același administrator ca și S.C. .X. S.A., au sesizat cu adresa nr..X./2013 Parchetul de pe lângă Judecătoria .X., în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.8 alin.(1) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a

cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, respectiv în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, raport care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2013 contestată, și stabilirea caracterului infrațional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză, există suspiciuni de evaziune fiscală, având drept consecință diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, și anume, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a dedus și a solicitat la rambursare prin decontul cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./2012 taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL(fosta .X. SRL) cu explicația „*Conform antecontract vânzare-cumparare nr.imobil comuna .X. autostrada .X. (DN.X.), jud..X., compus din teren .X. mp (.X. mp+.X. mp conform măsurători cadastrale) și construcții .X. (birouri) anexa, .X. bazine combustibil .X.*”, în condițiile în care:

- terenul în suprafață de .X. mp și construcțiile .X., având nr.cadastral .X., situate la adresa mai sus menționată, sunt în proprietatea SC .X. SA încă din anul 2004, conform contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2004;

- pentru terenul în suprafață de .X. mp, proprietatea SC .X. SRL, nu a fost încheiat contract de vânzare-cumpărare în formă autentică, așa cum era prevăzut în antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2010;

- imobilului înscris în factura nr..X./2010 a fost supraevaluat, respectiv de .X. ori mai mare față de prețul de achiziție;

- nu au fost efectuate plăți prin bancă în ceea ce privește factura nr..X./2010, fiind prezentată doar notificarea nr..X./2010 emisă SC .X. SRL, prin care notifică S.C. .X. S.A. că, în baza contractului de cesiune de creanță din data de 15.09.2010, încheiat între SC .X. SRL, în calitate de cedent, și SC .X. SRL, în calitate de cesionar, a preluat creanța în sumă de .X. lei datorată de S.C. .X. S.A. către SC .X. SRL, creanță ce provine din antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2010;

- SC .X. SRL, societate care a emis factura mai sus menționată și care a avea calitatea de cedent în contractul de cesiune de creanță din data de .X./2010, a intrat în insolvență în data de .X./2010;

- SC .X. SRL, societate care avea calitatea de cesionar în contractul de cesiune de creanță din data de .X./2010, a intrat în insolvență în data de .X./2011;

- atât SC .X. SRL cât și SC .X. SRL, până la data intrării în insolvență, au avut același administrator ca și S.C. .X. S.A., motiv pentru care organele de inspecție fiscală au sesizat cu adresa nr..X./2013 organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. în legătură cu constatările efectuate, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.8 alin.(1) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, și anume *stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.*

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau prestări de servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept e invocat fraudulos sau abuziv (Hotărârea Fini H – C32/03; Axel Kittel și Recolta Recycling – C439/04 și C440/04; Mahageben Kft și Peter David – C80/2011 și C-142/2011; Bonik Eood C-285/11).

Potrivit Legii nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este cazul sau nu să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema înregistrării unor operațiuni fictive, cu consecința obținerii, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță există suspiciuni de evaziune fiscală, or a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Prin Decizia nr..X. din .X./1996, anexată la dosarul cauzei, Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1), preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o.

De asemenea, prin Decizia nr..X./2004, Curtea Constituțională a constatat că *“pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X./2011, Curtea Constituțională apreciază că *“în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au sesizat prin adresa nr..X./2013 Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. cu privire la stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat, fapte ce pot întruni elementele constitutive ale infracțiunilor de evaziune fiscală.

De asemenea, se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea

soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

A proceda astfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care acestea au fost sesizate în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214.”

se va suspenda soluționarea cauzei pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

De asemenea, pct.10.1. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează:

“10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului

care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. [...]”

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

În fapt, urmare soluționării decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./2012, prin Decizia de impunere nr..X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.159 alin.(1) și alin.(2), art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, și anume:

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înregistrată în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări în luna ianuarie 2011 în baza facturii nr..X./2010, aferentă unei baze impozabile de .X. lei, bază ce a fost înscrisă inițial în factură fără TVA, ulterior factura fiind modificată prin înscrierea la coloana TVA a sumei de .X. lei, sumă ce a fost tăiată, înscriindu-se suma de .X. lei; organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura mai sus menționată a fost inițial de .X. lei, fiind înregistrată în jurnalul de cumpărări în luna martie 2010, aspect constatat și urmare controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL.

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** înscrisă în factura nr..X./2012 emisă de SC .X. SRL, reprezentând achiziție autovehicul marca .X., factură ce a fost stornată în luna aprilie 2012, iar potrivit celor precizate de directorul economic al societății nu au fost întocmite documentele de transfer a proprietății pentru această mașină, respectiv carte de identitate, fișă de înmatriculare; echipa de inspecție fiscală a dispus societății, prin Dispoziția de măsuri nr..X./2013, să rectifice în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată stornată prin factura emisă în luna aprilie 2012 și implicit să corecteze decontul de TVA întocmit pentru această lună;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înregistrată în contul **.X. „TVA deductibilă”** în registrul jurnal, în data de 18.08.2009, prin creditul contului **.X. „Conturi la bănci în lei”**, sumă care nu se regăsește într-un document justificativ;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înscrisă în plus în mod eronat în contabilitate la luna aprilie 2008, respectiv prin înregistrarea de două ori a facturii nr..**X./2008** emisă de SC **.X. SRL** reprezentând „amenajare spațiu verde”, la pozițiile 10 și 11 din jurnalul de cumpărări întocmit la luna aprilie 2008 și regularizată prin decontul lunii martie 2009;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturii nr..**X./2009** emisă de SC **.X. SRL** și în baza facturilor nr..**X./2009**, nr..**X./2009** și nr..**X./2009** emise de SC **.X.SRL**, reprezentând achiziții aferente imobilului din **.X.**, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturii nr..**X./2010** și nr..**X./2010** emise de SC **.X. SRL**, reprezentând chirie pentru perioada martie-iunie 2010 pentru imobilul din Șoseaua **.X. nr.., imobile care nu au nicio legătură cu societatea;**

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturilor nr..**X./2011** și nr..**X./2011** emise de SC **.X. SRL**, reprezentând bilet lojă partida de fotbal **.X.**;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturii nr..**X./2009** emisă de **.X. SRL**, reprezentând avans pentru achiziția unui televizor **.X.**, societatea înregistrând pe cheltuieli nedeductibile, în baza factura nr..**X./2009**, achiziția televizorului, fără însă a storna taxa pe valoarea adăugată aferentă avansului dedusă în luna noiembrie 2009;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturii nr..**X./2009** emisă de SC **.X. SRL**, reprezentând achiziție saltea ortopedică;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, nestornată din evidența contabilă, aferentă facturii nr..**X./2009** emisă de SC **.X. SRL**;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, aferentă facturii nr..**X./2010** emisă de SC **.X. SRL** și înregistrată dublu în evidența contabilă, respectiv la pozițiile **.X.** și **.X.** din jurnalul de cumpărări al lunii decembrie 2010;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, rezultată din facturile nr..**X./2010**, nr..**X./2010** și nr..**X./2010** emise de SC **.X./ SRL**, facturi ce au fost emise cu semnul minus și înregistrate de societate în evidența contabilă cu semnul plus;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, reprezentând înregistrare dublă, în baza facturii nr..**X./2011** și a facturii

proforme nr..X./2011 emise de Societatea companiilor .X., reprezentând taxă membru club .X.;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înscrisă în factura proforma nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL, reprezentând perete mobil .X. uși;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înscrisă în factura proforma nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înscrisă în facturile proforme nr..X./2011 și nr.X./2010 emise de SC .X. SRL;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înscrisă în factura nr..X./2011 emisă de SC .X. SA, factură ce este emisă pe numele SC .X. SRL;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza facturii nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând închiriere vila .X. nopti, fără însă ca societatea să justifice scopul și cine a beneficiat de serviciul facturat;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate eronat, întrucât în factura nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL reprezentând enciclopedie britanică, taxa pe valoarea adăugată era în cuantum de .X. lei;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, dedusă de societate în baza unor facturi în copie, și anume facturile: nr..X./2009 emisă de .X. SRL, nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL, nr..X./2010 emisă de SC .X., nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, nr.X./2011 emisă de SC .X. SRL, nr.X./2011 emisă de SC .X. SRL.

Totodată, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.134¹ alin.(1) și alin.(8), art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de **.X. lei**, care se compune din:

- suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată nefacturată și necolectată, aferentă contractelor de închiriere pe care societatea le are încheiate cu clienții SC .X. SA, SC .X. SA, SC .X.SRL, .X. SA și SC .X. SRL;

- suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată nefacturată și necolectată, aferentă utilităților prevăzute în contractele de închiriere pe care societatea le are încheiate cu clienții ce ocupă spații în imobilul situat în str..X. nr..X., .X., .X..

Societatea a înțeles să conteste Decizia de impunere nr..X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X./2013, prin care s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fără însă a motiva contestația în ceea ce privește taxa pe valoarea

adăugată în sumă de .X. lei, respectiv fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa prin acest titlu de creanță și fără să depună vreun document justificativ.

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

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

coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“Contestația poate fi respinsă ca:
b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

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

Se reține că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere având în vedere constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală, prezentate detaliat în situația de fapt, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, respectiv taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar de către organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei, se reține că societatea, prin contestația formulată, se limitează la a afirma că *„pentru suma de .X. [...] am solicitat.X. SRL refacerea facturii respective conform prevederilor legale menționate în raport. Suma se va regăsi în declarațiile noastre fiscale aferente perioadei în care se va reemite factura respectivă.”*, respectiv *„pe lângă facturile emise după perioada supusă controlului, facturi menționate [...] în punctul de vedere înscris în raport, o*

să emitem în perioada următoare facturi fiscale și pentru celelalte contracte menționate în raport.”, însă aceste afirmații nu sunt de natură să combată nici în fapt și nici în drept constatările organelor de inspecție fiscală prezentate detaliat la Cap.II și reținute în situația de fapt a prezentei cauze, din contră confirmă cele constatate de către acestea, și anume că, pentru taxa pe valoarea adăugată înregistrată în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări în luna ianuarie 2011 în baza facturii nr..X./2010, societatea nu are drept de deducere, iar, pentru contractele de închiriere încheiate cu clienții SC .X. SA, SC .X. SA, SC .X. SRL, .X. SA și SC.X. SRL, precum și pentru utilităților prevăzute în aceste contracte, avea obligația să factureze și să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Mai mult, afirmațiile contestatarii, care de altfel nu au fost probate cu documentele invocate, nu pot fi reținute întrucât refacerea/reemiterea facturilor, respectiv emiterea facturilor și colectarea taxei pe valoarea adăugată, în afara perioadei de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv după încheierea inspecției fiscale reprezintă o modificare ulterioară a unei situații de fapt deja stabilite, ca efect al unei inspecții fiscale, ceea ce ar încălca regulile de procedură fiscală.

Astfel, se reține că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, societatea nu a înțeles să-și argumenteze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a combătut, pe bază de documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale, constatările echipei de inspecție fiscală.

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

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „cel care

*face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”***

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

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că **“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”**

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea, deși se îndreaptă cu contestația împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013, prin care s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, și întrucât **„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”**, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui

Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat mai sus, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.X./2013** emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X./2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

C. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă dreptul societății de a solicita la rambursare taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, existentă în sold la data de 31.12.2006, era prescris la data de 26.03.2012, când a fost solicitată prin decontul cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X..

În fapt, organele de inspecție fiscală au efectuat la S.C. .X. S.A. o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată, care a avut vizat 01.01.2008-29.02.2012 și a avut drept obiectiv soluționarea cu control anticipat a decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr..X./2012, prin care societatea a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că, pentru perioada ianuarie 2008-decembrie 2011, societatea a fost înregistrată în vectorul fiscal cu perioadă trimestrială de raportare privind TVA, iar începând cu luna ianuarie 2012, cu perioadă lunară de raportare a TVA.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 01.01.2008, societatea înregistra un sold debitor la contul .X. - „TVA de rambursat” în sumă de .X. lei, care provenea din:

- anul 2004, TVA de rambursat în sumă de .X. lei;
- anul 2005, TVA de plată în sumă de .X. lei și TVA achitat în luna noiembrie 2004 în sumă de .X. lei;
- anul 2006, TVA de rambursat în sumă de .X. lei, din decontul de TVA depus de societate în data de 25.01.2007 rezultând TVA de plată pentru perioada curentă în sumă de .X. lei (anexa nr.30);
- anul 2007, TVA de rambursat în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală, urmare analizării deconturilor de TVA depuse de societate au constatat că aceasta a solicitat la rambursare suma de .X. lei prin decontul de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare înregistrat la Administrația finanțelor publice .X. sub nr..X./2010, pentru luna .X. 2009, însă, prin adresa înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. sub nr..X./2011, a solicitat renunțarea la

cererea de rambursare nr..X./2010, justificând această cerere de renunțare prin faptul că a transmis la data de 16.03.2011 taxa pe valoarea adăugată de rambursat în sumă de .X. lei, în urma divizării parțiale, către noua societate înființată SC .X. SA, în acest sens fiind încheiat Procesul verbal nr..X./2011.

Astfel, din analiza componenței soldului de .X. lei reprezentând TVA de rambursat la data de 31.12.2007, solicitat la rambursare prin decontul depus la luna februarie 2012, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.135 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că societatea are drept de rambursare doar pentru soldul anului 2007 în sumă de .X. lei, diferența de **.X. lei** fiind prescrisă la data depunerii decontului.

În drept, cu privire la prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea, potrivit art.135 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.”

Față de dispozițiile legale menționate anterior se reține că, în ceea ce privește prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea creanțelor bugetare, începând cu anul 2004, termenul de prescripție curge în funcție de momentul în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.

În ceea ce privește obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, prevederile art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

În ceea ce privește determinarea taxei pe valoarea adăugată de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, regularizarea și rambursarea taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, sunt aplicabile prevederile stipulate în Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevederi similare de la data intrării în vigoare și până în prezent.

Astfel, la data depunerii decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, potrivit art.147³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 156², din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată,

rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.[...]

(9) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare.”

Potrivit acestor prevederi legale, după determinarea taxei pe valoarea adăugată de plată sau a sumei negative a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prin decontul de taxă. Astfel, suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului, iar taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă, din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

În situația în care, într-o perioadă fiscală, taxa deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit sumă negativă a taxei din perioada fiscală de raportare, care se poate reporta în decontul perioadei fiscale următoare sau care poate fi solicitată la rambursare de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada

fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, caz în care nu se mai raportează în perioada fiscală următoare.

Totodată, conform prevederilor legale, regularizarea taxei pe valoarea adăugată și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei se face prin decontul de taxă, pe baza diferențelor determinate dintre sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată și suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată.

Cu alte cuvinte, dacă, într-o perioadă fiscală de raportare, rezultă suma negativă de taxă pe valoarea adăugată, pentru care nu se solicită rambursarea prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă, aceasta se va raporta în decontul aferent perioadei fiscale următoare, situație în care, în conformitate cu regulile privind regimul taxei pe valoarea adăugată, poate face obiectul unei autocompensări prin decont, respectiv autocompensări cu taxa pe valoarea adăugată de plată din perioada/ perioadele fiscale de raportare următoare sau se poate cumula cu suma negativă a taxei din perioada/perioadele fiscale de raportare următoare, rezultând astfel, după caz, un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare sau un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

Astfel, din coroborarea prevederilor legale citate, se reține că dreptul contribuabilului - persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA - de a solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei ia naștere la data depunerii decontului de TVA din perioada fiscală de raportare și se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept.

Totodată, se reține că societatea, prin contestația formulată, susține că organele de inspecție fiscală au considerat suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată de rambursat la data de 31.12.2007, ca fiind prescrisă, în condițiile în care a solicitat rambursarea acesteia în anul 2009, însă cererea de rambursare nu a fost soluționată într-un termen rezonabil de către organele fiscale.

Față de afirmația contestatarii, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea a solicitat la rambursare suma de .X. lei prin decontul de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare înregistrat la Administrația finanțelor publice .X. sub nr..X./2010, pentru luna decembrie 2009, însă, prin adresa înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. sub nr..X./2011, a solicitat renunțarea la cererea de rambursare nr..X./2010, justificând această cerere de renunțare prin faptul că a transmis la data de 16.03.2011 taxa pe

valoarea adăugată de rambursat în sumă de .X. lei, în urma divizării parțiale, către noua societate înființată SC .X. SA, în acest sens fiind încheiat Procesul verbal nr..X./2011.

Așadar, în condițiile în care societatea a înțeles să renunțe în mod voluntar la cererea de rambursare din data de 14.01.2010, susținerea acesteia este lipsită de relevanță și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale citate în materie raportate la data înregistrării cererii de rambursare, respectiv data de 26.03.2012, când a fost depus decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr..X., analizând documentele anexate la dosarul cauzei și ținând cont de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, prezentate detaliat în situația de fapt, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea are drept de rambursare a taxei pe valoarea adăugată doar pentru soldul anului 2007, în sumă de .X. lei, diferența de .X. lei fiind prescrisă la data de 26.03.2012, data depunerii decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr..X..

În consecință, în temeiul 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. 450/2013 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.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X.lei.**

D. 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 societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X./2009, având explicația *Avans conform antecontract vânzare-cumpărare nr..X./2009* .X. nr.X., în condițiile în care transferul dreptului de proprietate nu s-a realizat, promitentul vânzător fiind încă proprietarul bunului imobil în cauză.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în factura

nr..X./2009, având explicația *Avans conform antecontract vânzare-cumpărare nr..X./2009 .X. nr.X.*

Din analiza antecontractului de vânzare-cumpărare nr.X./2009, organele de inspecție fiscală au constatat că părțile, S.C. .X. S.A., în calitate de *promitent cumpărător*, și SC .X. SRL, în calitate de *promitent vânzător*, se obligă să încheie contractul de vânzare-cumpărare în formă autentică cel mai târziu până la data de 30.06.2009, iar în cazul în care nu se respectă termenul stabilit cele două părți se obligă să restituie/să primească avansul plătit.

Totodată, organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor efectuate și potrivit adresei O.C.P.I. .X. nr.X./2013 (anexa nr..X.), au constatat că părțile nu au încheiat contractul de vânzare-cumpărare până la data de 30.06.2009, așa cum se prevedea în antecontract, și nici până la data de 07.02.2013, terenul aflându-se încă în proprietatea SC .X. SRL.

Mai mult, echipa de inspecție fiscală precizează că, prin adresa nr..X./2013, ca răspuns la Nota explicativă nr..X./2013 (anexa nr.X), societatea a menționat și anexat antecontractul de vânzare-cumpărare nr.X./2009, iar din verificarea fișei analitice listată de societate la 31.01.2013 pentru partenerul SC .X. SRL, având calitatea atât de furnizor cât și de client, s-a constatat că au fost efectuate plăți reprezentând avansuri, fără însă ca acestea să se poată identifica pe factura nr.X./2009.

Astfel, având în vedere cele constatate și în temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura mai sus menționată.

În drept, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

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

a) operațiuni taxabile;”

iar potrivit prevederilor art.125¹ alin.(1) pct.1 din același act normativ:

“1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau

care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”

Totodată, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2007-31.12.2009:

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

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

iar potrivit art.128 alin.(1) din același act normativ:

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, adică pentru care s-a transferat sau urmează să se transfere dreptul de proprietate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din legea fiscală.

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

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții - aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un bun/acesteia să i se livreze sau să urmeze să i se livreze un bun - care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unui bun trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv a obținerii bunului urmare operațiunii de livrare, efectuată sau care urmează să fie efectuată

de o altă persoană impozabilă, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, se reține că organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor efectuate, au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr.X./2009, având explicația *Avans conform antecontract vânzare-cumpărare nr..X./2009 .X. nr.X.*, fără însă ca, în conformitate cu prevederile stipulate în antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2009 încheiat între S.C. .X. S.A., în calitate de promitent cumpărător, și SC .X. SRL, în calitate de promitent vânzător, să încheie contractul de vânzare-cumpărare în formă autentică până cel mai târziu la data de 30.06.2009, dată la care, pentru neîndeplinirea acestei clauze, cele două părți se obligau să restituie/să primească avansul plătit.

Totodată, din analiza extrasului de carte funciară nr..X. eliberat pentru imobilul situat în .X., str..X. nr.X., .X. - teren intravilan în suprafață de .X.mp -, transmis de către Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară - Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. urmare solicitării echipei de inspecție fiscală și anexat în copie la dosarul contestației, se reține că la data de 05.02.2013 imobilul în cauză se afla încă în proprietatea SC .X. SRL (fosta SC .X. SRL), aspect constatat și consemnat și de către organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că avansul facturat în data de 01.07.2009 nu s-a materializat într-o livrare, respectiv achiziție, transferul dreptului de proprietate nerealizându-se, promitentul vânzător fiind încă la data de 05.02.2013 proprietarul bunului imobil în cauză, fapt de altfel confirmat chiar de către societate care, prin contestația formulată, susține că *„[...] data de 30.06.2009 prevăzută în antecontract pentru încheierea contractului de vânzare-cumpărare nu s-a putut respecta, iar în prezent am demarat procedura de informare a promitentului vânzător în vederea încheierii contractului de vânzare-cumpărare în formă autentică, procedură îngreunată de intrarea în insolvență a acestuia”*.

Totodată, în ceea ce privește susținerea contestației, se reține că aceasta nu a înțeles să depună vreun înscris care să vină în sprijinul celor afirmate, și anume prin care să facă dovada motivelor pentru care, după mai bine de 3 (trei) și 6 (șase) luni de la data emiterii facturii de avans, în baza căreia și-a dedus taxa pe valoarea adăugată, respectiv aproximativ 4(patru) ani de la data încheierii antecontractului de vânzare-cumpărare, nu a fost transferat dreptul de proprietate pentru imobilul în cauză, în condițiile în care acesta este un teren intravilan în suprafață de .X. mp, liber de sarcini, așa cum rezultă din extrasul de carte funciară mai

sus menționat, precum și diligențele întreprinse *în vederea încheierii contractului de vânzare-cumpărare în formă autentică*.

Așadar, simpla afirmație a contestatarei în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr.X./2009, fără a fi probată cu documente justificative, nu este de natură să combată și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală, fapt pentru care nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, invocarea stării de insolvență a promitentului vânzător nu reprezintă un argument care să vină în sprijinul celor afirmate, respectiv în susținerea cauzei, în condițiile în care această stare patrimonială se caracterizează prin insuficiența fondurilor bănești disponibile ale unui debitor, în speță SC .X. SRL, pentru plata datoriilor certe, lichide și exigibile.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerea societății conform căreia suma aferentă facturii a fost achitată integral, având în vedere pe de o parte cele precizate mai sus, iar pe de altă parte constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora din verificarea fișei analitice listată de societate la 31.01.2013 pentru partenerul SC .X. SRL, care avea calitatea atât de furnizor cât și de client, au fost efectuate plăți reprezentând avansuri, fără însă ca acestea să se poată identifica pe factura nr.X./2009.

În plus, se reține că societatea nu a înțeles să facă dovada, pe bază de documente justificative, a celor susținute și din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

Referitor la afirmația contestatarei potrivit căreia în capitolul TVA colectată, se menționează de un antecontract ce nu s-a finalizat în termen, dar taxa pe valoarea adăugată a fost luată în considerare de către organele de inspecție fiscală, precizăm că regimul deducerilor în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată este reglementat distinct în Codul fiscal, respectiv la capitolul 10 al Titlului VI - Taxa pe valoarea adăugată, în cadrul acestui capitol fiind stipulate condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere a taxei, or, potrivit celor reținute mai sus, acestea nu au fost respectate de către societate.

În consecință, având în vedere prevederile legale în materie, constatările organelor de inspecție fiscală, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. S.A. drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr.X./2009, fapt pentru care

în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.X./2013** emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.**

E. 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 societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor înscrise în factura nr.X./2009 emisă de SC .X. SRL, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor înscrise într-un număr de .X. (.X.) facturi emise în perioada octombrie 2009 - august 2011 de SC .X. SRL, în condițiile în care aceste lucrări au fost facturate și de către SC .X. SRL.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza facturii nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările înscrise în această factură au fost executate și facturate și de către SC .X. SRL cu factura nr..X./2009, reprezentând astfel facturare dublă pentru aceeași lucrare, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturilor nr..X./2009, nr. X./2009, nr. X./2010, nr. X./2010, nr. X./2011 și nr. X./2011 emise de SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală precizează în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că societatea nu a prezentat factura nr. X./2009 în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, precum și faptul că urmare solicitării de documente, respectiv contracte care au stat la baza facturilor emise de SC .X. SRL societatea a prezentat contractul de execuție lucrări instalații nr.X. din data de X./2009.

Din analiza documentelor prezentate de societate, echipa de inspecție fiscală a constatat că serviciile de execuție instalații sanitare, electrice, gaze, ventilație, climatizare și încălzire, menționate în contractul nr. X./2009 ca fiind pentru complexul „Apartamente de lux” și pe care societatea le-a înregistrat ca investiții la imobilul din str..X. nr..X., au mai fost facturate și de către altă societate - SC .X. SRL.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat neconcordanțe între documentele prezentate de societate, și anume între facturile emise, devizele anexate acestora, tabelele centralizatoare cu situații de lucrări etc., exemplificând în raportul de inspecție fiscală câteva dintre acestea.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că pentru imobilul din str..X. nr..X., .X., .X., autorizația de construire nr..X. din .X./2006 era deja expirată la data achiziționării acestuia de către S.C. .X. S.A., lucrările facturate de SC .X. SRL fiind în perioada octombrie 2009-august 2011.

Astfel, având în vedere cele constatate, faptul că, potrivit prevederilor din contractul de execuție lucrări de instalații nr. X./2009 încheiat între părți, respectiv cap.V pct.5.1., execuția lucrărilor va începe numai după obținerea de către beneficiar a autorizației de construire și a tuturor avizelor prevăzute de lege, precum și faptul că SC .X. SRL nu a declarat livrările efectuate în perioada: semestrul II 2009 - semestrul I 2011 către S.C. .X. S.A., declarând numai livrările efectuate în semestrul II 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile în cauză nu au fost executate pentru imobilul din str..X. nr..X., fiind astfel aplicabile prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, echipa de inspecție fiscală precizează că a solicitat efectuarea unui control încrucișat la SC .X. SRL, comunicându-i-se că societatea are sediul expirat din data de .X./2012, nu a depus declarații fiscale din data de .X./2012, a intrat sub incidența Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței, iar lichidatorul judiciar desemnat nu a pus la dispoziție documentele acesteia.

În drept, sunt aplicabile prevederile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a), art.125¹ alin.(1) pct.1, art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, citate la Cap.III lit.D din prezenta decizie, cu precizarea că la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi similare pe perioada efectuării operațiunilor.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) 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 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.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții - aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un serviciu/acesteia să i se presteze sau să urmeze să i se presteze un serviciu - care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Așadar, sintetizând aceste prevederi legale, se reține că pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unui serviciu persoana impozabilă trebuie să facă dovada achiziționării acestuia în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestării serviciului în beneficiul său, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, or, potrivit celor constatate de către organele de inspecție fiscală, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr. X./2009 emisă de SC .X. SRL, în condițiile în care lucrările facturate de această societate au fost executate de către SC .X.SRL, fiind facturate de către aceasta cu factura nr. .X./2009, rezultând astfel facturare dublă pentru aceeași lucrare și, pe cale de consecință, deducerea taxei pe valoarea adăugată de două ori pentru lucrări executate în fapt o singură dată.

De asemenea, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se reține că și în ceea ce privește lucrările de execuție instalații sanitare, electrice, gaze, ventilație, climatizare și încălzire etc. facturate de SC .X. SRL, pentru care S.C..X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza celor X (X) facturi menționate în situația de fapt, acestea au mai fost facturate, și anume tot de către SC .X. SRL.

Mai mult, se reține că pentru aceste operațiuni organele de inspecție fiscală, urmare analizării documentelor prezentate de societatea, au constatat o serie de neconcordanțe, și anume între clauzele stipulate în contractul de execuție lucrări instalații nr. X./2009, respectiv cu privire la obiectul acestui contract, termenul de valabilitate etc. și modul de înregistrare în evidența contabilă al acestor investiții, precum și între facturile emise, devizele anexate acestora, tabelele centralizatoare cu situații de lucrări etc., neconcordanțe exemplificate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală emisă de SC.X. SRL, societatea, prin contestația formulată, susține că lucrarea a trebuit refăcută integral întrucât cea inițială s-a dovedit a fi neconformă cu cerințele și standardele impuse de proiectul de arhitectură, prin urmare are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi, fără însă să depună vreun document/înscris în susținerea celor afirmate.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea avea posibilitatea să-și probeze cu documente justificative susținerile din contestație, și anume, pe de o parte, documente din care să rezulte executarea și de către SC .X. SRL a lucrărilor executate și facturate de către SC ..X SRL, iar pe de altă parte, documente din care să rezulte că lucrările executate și facturate de către SC .X. SRL au fost *neconforme cu cerințele și standardele impuse de proiectul de arhitectură*, respectiv procesul verbal de recepție în care să fie consemnate observațiile și concluziile comisiei de recepție, împreună cu recomandarea acesteia de amânare sau respingere a lucrărilor, orice alte documente specifice din care să rezulte că viciile constatate nu au putut fi înlăturate și că prin natura lor împiedică realizarea uneia sau a mai multor exigențe esențiale, respectiv afectează utilizarea lucrării conform destinației sale, situație care impunea efectuarea de expertize, reproiectări, refacerea lucrării etc., precum și documente/înscrisuri din care să rezulte diligențele întreprinse de societate, în calitatea sa de beneficiar a unei lucrări *neconforme*, cum ar fi notificarea executantului pentru remedierea viciilor sau refacerea lucrării, sau documente din care să rezulte ajustarea bazei de impozitare în cazul refuzului total sau parțial privind calitatea lucrărilor executate.

Or, așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a înțeles ca în susținerea celor afirmate să depună vreun document/înscris, prin urmare simpla afirmație a societății fără a fi probată cu documente justificative nu este de natură să înlătore și să combată constatările organelor de inspecție fiscală și nici nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată înscrisă în cele X (X) facturi emise de SC .X. SRL, se reține că singurul argument al societății în susținerea deductibilității acestei taxe față de constatările organelor de inspecție fiscală a fost că lucrările înscrise în facturile în cauză *„se desfășoară și în afara autorizației de construire, fiind considerate lucrări de interior, ce nu intră sub incidența autorizației de construire. Contractul deși prevede faptul că „execuția lucrărilor se va face după obținerea autorizației de construire și a avizelor necesare de către beneficiar” - aceasta nu împiedică execuția lucrărilor de climatizare sau montarea/procurarea materialelor sanitare, fraza fiind inclusă în contract doar în vederea asigurărilor că execuția lucrărilor are loc într-o clădire a cărei construcție a fost autorizată [...]”*, or, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, considerentele organelor de inspecție fiscală în baza cărora și-au întemeiat impunerea nu s-au fondat pe o singură constatare, ci pe o serie de alte constatări - reținute în cauză și detaliate în situația de fapt - împotriva cărora societatea nu a înțeles să aducă niciun argument și/sau să depună vreun document justificativ care să înlăture sau să combată constatările echipei de inspecție fiscală.

Mai mult, față de afirmația societății potrivit căreia motivul pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a acestei taxe a fost că lucrările nu au fost efectuate în interiorul autorizației de construire, aceasta fiind expirată la data facturării, se reține că aceasta nu este întru totul conformă cu constatarea organelor de inspecție fiscală, fiind extrasă din context.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, fiind neconcludent și lipsit de relevanță.

În subsidiar, se reține că societatea nu a prezentat echipei de inspecție fiscală factura nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL, în valoare de.X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei - conform celor consemnate în raportul de inspecție fiscală - și nici nu a înțeles ca în susținerea contestației să facă dovada deținerii exemplarului original al acesteia, or potrivit prevederilor stipulate la pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicarea a art.146 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare *„justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal”*. Prin urmare, societatea, în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura în cauză, trebuia să dovedească, pe lângă îndeplinirea cerințelor de fond, și a îndeplinirii cerințelor de formă.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, faptul că societatea nu depune niciun document/înscris în susținerea contestației care să înlăture constatările acestora, se reține că în mod legal echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor înscrise în factura nr. X./2009 emisă de SC .X. SRL, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor înscrise într-un număr de X (X) facturi emise în perioada octombrie 2009 - august 2011 de SC .X. SRL, în condițiile în care aceste lucrări au fost facturate de către SC .X. SRL, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.X./2013** emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X./2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.**

F. 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 societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în trei facturi emise de SC .X. SRL, reprezentând onorariu conform contract nr. X./2010, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr. X./2009 emisă de SCPA .X., reprezentând „servicii asistență juridică și reprezentare”, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că serviciile au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza a trei facturi emise de SC .X. SRL, reprezentând onorariu conform contract nr. X./2010.

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății, prin nota explicativă nr. X./2013 și prin adresa nr. X./2013, precizări cu privire la aceste servicii, respectiv în ce au constatat precum și prezentarea de documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor. Prin răspunsul din data de X./2013, societatea a precizat că: *„documentele justificative ce au ca relație X. SA cu SC .X. SRL, înregistrate în evidența contabilă, ce au constatat efectiv în servicii, conform facturilor nr. X./2010,*

X./2010, X./2011 în valoare totală de .X. lei sunt: - contract de consultanță nr X./2010 + angajament și anexa nr. X. la contractul X./2010, raport de divizare.”

Urmare analizării documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că obiectul contractului este asigurarea consultanței financiar-contabile, „întocmirea” fără a se menționa ce se întocmește, iar în anexa la contract, care nu este datată, este menționată efectuarea lucrărilor de divizare-fuziune a S.C. .X. S.A. și SC .X. SA, precum și obligația consultantului să efectueze toate procedurile legale pentru a finaliza operațiunile de fuziune și lichidare prin angrenarea societății profesionale de lichidare .X. IPURL.

Totodată, din analiza documentelor prezentate prin adresa nr.X./ 2013 la nota explicativă nr. X./2013 (anexa nr. .X.), echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

- operațiunea de divizare a S.C. .X.S.A., SC .X. SA și înființarea noii societăți .X. SA nu s-a derulat prin SC .X. SRL, ci prin intermediul persoanei fizice autorizată CECAR cu nr. .X. expert contabil .X.;

- nu a rezultat că S.C. .X. S.A. este implicată în acțiuni de fuziune sau de lichidare;

- societatea profesională de lichidare .X. IPURL fiind implicată în lichidarea SC .X. SRL, societate declarată în insolvență din luna ianuarie 2011;

- nu s-a achitat decât cca 50% din prețul total stabilit în contract, restul de 50% achitându-se conform contractului la data finalizării acestuia, astfel că serviciile înscrise în acest contract nu sunt finalizate și nu au constat în lucrări de divizare-fuziune pentru S.C. .X. S.A., divizarea societății finalizându-se prin înființarea noii societăți în .X./2011.

În concluzie, echipa de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că sumele înscrise în cele trei facturi emise de SC .X. SRL nu se justifică ca fiind servicii prestate în beneficiul societății supuse inspecției fiscale.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr. .X./2009 emisă de SCPA .X., reprezentând „servicii asistență juridică și reprezentare”.

Prin nota explicativă nr. .X./2013 și prin adresa nr. .X./2013, organele de inspecție fiscală au solicitat societății precizări cu privire la

aceste servicii, respectiv în ce au constat și în ce scop au fost prestate, precum și prezentarea de documente justificative. Prin răspunsul din data de .X./2013, societatea precizează: „În cazul acestui contract de asistență juridică, SCPA .X. a prestat servicii de reprezentare și de analiză privind delistarea unor societăți de pe .X., societăți la care deținem acțiuni sau pentru care avem interes, inclusiv impactul și costul unei astfel de operațiuni. Aceste analize au fost prezentate administratorului societății noastre și operațiunea de delistare este încă în desfășurare.”, fără însă să prezinte vreun document justificativ, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura mai sus menționată.

În drept, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a), în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada 01.01.2007-31.12.2009, 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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

Precizăm că la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi similare pe perioada efectuării operațiunilor în cauză.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată

aferență bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile stipulate art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, așa cum s-a reținut și la Cap.III lit.D și lit.E, legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Astfel, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestării serviciilor în beneficiul său, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 și a notelor explicative anexe la acest raport, se reține că organele de inspecție fiscală, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, au solicitat societății precizări cu privire la serviciile înscrise în facturile nr. .X./2010, nr. .X./2010 și nr. .X./2011 emise de SC .X.SRL, respectiv în ce au constatat serviciile în speță, precum și prezentarea de documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a acestora. Astfel, urmare analizării documentelor prezentate de societate, precum și cele precizate de către administratorul societății ca răspuns la notele explicative, echipa de inspecție fiscală a constatat că sumele înscrise în facturile mai sus menționate, în baza cărora S.C. .X. S.A. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, nu se justifică ca fiind servicii prestate în beneficiul său.

Se reține că societatea, prin contestația formulată, afirmă că motivul pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a acestei taxe a fost că operațiunea de divizare este semnată de o persoană fizică.

Față de această afirmație, se reține că, potrivit celor consemnate de echipa de inspecție fiscală în actul de control, respectiv potrivit constatărilor acesteia, motivate în fapt și în drept, detaliate în situația de fapt a prezentei cauze, operațiunea de divizare a S.C. .X. S.A., SC .X. SA și înființarea noii societăți .X. SA nu s-a derulat prin SC .X. SRL, ci prin intermediul persoanei fizice autorizată CECAR cu nr..X. expert contabil .X.. Totodată, se reține că această constatare nu este singulară ci

reprezintă doar unul din considerentele care au format convingerea organelor de inspecție fiscală că serviciile înscrise în cele trei facturi emise de SC .X. SRL nu au fost prestate în beneficiul S.C. .X. S.A.

De asemenea, se reține că societatea, luând în considerare doar această constatare, respectiv motivație a organelor de inspecție fiscală, în condițiile în care, așa cum s-a precizat mai sus, nu este singulară, la baza neacordării dreptului de deducere a taxei în speță stând o serie de alte constatări, anexează la contestație, în copie, adresa fără număr și fără dată emisă de SC .X. SRL, precizând că potrivit acestei adrese, doamna .X. este angajata SC.X. SRL și a fost reprezentantul acesteia în relațiile cu S.C. .X. S.A., fiind împuternicită să semneze toate documentele necesare în baza contractului încheiat între cele două societăți.

Din analiza adresei invocate de societate, se reține că „doamna .X.(fosta .X.) .X. este angajata societății SC .X. SRL din data de .X./2011”, iar potrivit *Contractului individual de muncă încheiat și înregistrat sub nr..X./2011 în registrul general de evidență a salariaților*, anexat în copie la această adresă, rezultă că doamna .X. urmează să „*înceapă activitatea la data de .X./2011*”, or, în cauză, operațiunile care au stat la baza impunerii sunt anterioare datei de .X./2011, respectiv facturile pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată au fost emise în lunile .X. și .X. 2010 și în data de 10.01.2011, iar contractul în baza căruia au fost emise cele trei facturi a fost încheiat în data de 15.09.2010.

Prin urmare, documentele pe care contestatara a înțeles să le depună în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată înscrisă în cele trei facturi emise de SC .X. SRL nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acestui capăt de cerere, acestea nefiind de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În consecință, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale incidente în materie, faptul că documentele depuse de societate în cauză, pe care și-a fondat susținerea, sunt lipsite de relevanță, nefiind de natură să justifice că sumele înscrise în facturile nr..X./2010, nr..X./2010 și nr..X./2011 emise de SC .X. SRL reprezintă servicii prestate în beneficiul său, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. S.A. drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./2009 emisă de SCPA .X., reprezentând „servicii

asistență juridică și reprezentare”, se reține că, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au solicitat societății, prin notele explicative anexe la raport, precizări cu privire la serviciile înscrise în această factură, respectiv în ce au constat și în ce scop au fost prestate, precum și prezentarea de documente justificative. Prin răspunsul din data de .X./2013, societatea a precizat că: „[...] SCPA .X. a prestat servicii de reprezentare și de analiză privind delistarea unor societăți de pe .X., societăți la care deținem acțiuni sau pentru care avem interes, inclusiv impactul și costul unei astfel de operațiuni. Aceste analize au fost prezentate administratorului societății noastre și operațiunea de delistare este încă în desfășurare.”, fără însă să prezinte vreun document justificativ.

Astfel, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, documente justificative prin care să dovedească în ce au constat serviciile înscrise în factura în cauză și în ce scop au fost prestate, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative specifice naturii serviciului facturat, din care să se poată stabili fără echivoc prestarea în beneficiul său a serviciilor înscrise în factura în cauză, în ce au constat acestea și totodată măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Față de cele ce preced, se reține că prin contestația formulată, societatea susține că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii emisă de SCPA .X. este deductibilă întrucât „în vederea valorificării sumelor investite [...] în cadrul Uton și Urbis s-a luat în calcul și delistarea acestora, iar pentru această operațiune s-a angajat o societate specializată pentru a vedea impactul pe care această delistare o poate avea asupra societății și implicit a costurilor aferente. Toate aceste operațiuni fac parte din obiectul de activitate al societății [...] și generează operațiuni taxabile [...]”, fără însă să înțeleagă ca prin probatoriul administrat în susținerea contestației să depună vreun document/înscris care să justifice prestarea în beneficiul său a serviciilor înscrise în factura emisă de SCPA .X., în ce au constat acestea și măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv necesitatea achiziționării acestor servicii în folosul operațiunilor sale taxabile.

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 că deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul

trebuie să justifice cu documente necesitatea achiziționării serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile și, totodată, factura deținută trebuie să cuprindă toate informațiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole din legea fiscală.

Prin urmare, susținerea societății potrivit căreia are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor în cauză nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, așa cum s-a precizat mai sus, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată a fost condiționată de legiuitor de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, astfel că, atâta timp cât societatea nu a făcut dovada îndeplinirii cerințelor de fond, respectiv prestarea în beneficiul său a serviciilor înscrise în factura emisă de SCPA .X. denumite generic „servicii asistență juridică și reprezentare”, măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, și, în concret, în ce au constat aceste servicii, îndeplinirea sau nu a cerințelor de formă nu este suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, argumentele invocate de societate în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura emisă de SCPA .X. fără să fie probate cu documente justificative, nu sunt de natură să combată și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./2009 emisă de SCPA .X., reprezentând „servicii asistență juridică și reprezentare”.

În consecință, în temeiul 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.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.**

G. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de

soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției a .X. (X) autovehicule (X autovehicul marca X, X autovehicule marca X și X autovehicul marca X), în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că aceste autovehicule se încadrează în excepțiile prevăzute la art.145¹ alin.(1)-alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturii nr..X./2010 emisă de SC .X. SRL, reprezentând achiziție vehicul .X., serie șasiu .X., precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturilor nr..X./2009, nr..X./2009 și nr..X./2009 emise de SC .X. SA, reprezentând achiziția a .X. autovehicule, respectiv: .X. buc. .X., serie șasiu .X. și .X. și .X. buc. .X., serie șasiu .X.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că achiziția vehiculelor mai sus menționate nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art.145¹ alin.(1)-alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat.

În drept, la art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt stipulate prevederile referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

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

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească .X. kg și care să nu aibă mai mult de .X. scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării acestor vehicule, cu excepțiile expres stipulate de legiuitor.

Totodată, conform pct.45¹ alin.(1) 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, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, *“în aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

a) *vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție; [...]*

f) *vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport; [...]*”

iar potrivit alin.(2):

“(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.”

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că cele .X.(.X.) autovehicule menționate în situația de fapt, nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art.145¹ alin.(1)-alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile de achiziție.

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, contestatara susține că achizițiile de autovehicule în cauză se încadrează în dispozițiile legale prevăzute de Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată fiind deductibilă întrucât:

- autoturismul .X. a fost achiziționat în vederea transportului personalului la și de la locul de desfășurare a activității;

- din cele trei autoturisme marca .X., unul a fost vândut către o persoană fizică, alt mijloc de transport reprezintă o utilitară ce este folosită exclusiv pentru activități de reparații, transport materiale și alte servicii utilitare, iar al treilea este folosit pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității,

fără însă să înțeleagă să depună în susținerea celor afirmate documente justificative în baza cărora să facă dovada că autoturismele achiziționate se încadrează într-una din excepțiile expres stipulate de legiuitor, citate mai sus.

Mai mult, se reține că argumentele contestatarei în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată în speță sunt formulate evaziv, fără să se precizeze concret care sunt angajații și motivul pentru care aceștia au beneficiat de transport gratuit cu autovehiculele în cauză, care sunt *activitățile de reparații, transport materiale și alte servicii utilitare* pentru care *utilitara* a fost folosită exclusiv și care sunt dotările acestui autovehicul, respectiv dacă acesta este înzestrat cu *echipamente tehnice specifice, ce deserveșc personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție*, așa cum prevăd normele metodologice date în aplicarea art.145¹ alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia unul din cele trei autoturisme - marca .X. - a fost vândut către o persoană fizică, se reține că această operațiune/tranzacție comercială/livrare de bun mobil nu este de natură să modifice tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicabil pentru achiziția bunului în cauză, întrucât, potrivit prevederilor legale referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată mai sus citate, **pentru achiziția vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru**

transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească .X. kg și care să nu aibă mai mult de .X. scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, și care nu se încadrează la excepțiile expres stipulate de legiuitor, de asemenea citate mai sus, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată.

În plus, chiar și în ipoteza în care pentru livrarea autoturismului în speță societatea a colectat TVA (așa cum s-a reținut mai sus, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, în speță, document/înscris care să ateste acest fapt), în condițiile în care această operațiune era scutită de taxă pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile stipulate la art.141 alin.(2) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora „*următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:[...] livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere, conform [...] art. 145¹*”, argumentul contestatarii nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu a fost prejudiciată, taxa pe valoarea adăugată, care se prezumă că a fost colectată, i-a fost achitată de către persoana fizică cumpărătoare ce a suportat în final această taxă.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, faptul că societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală iar argumentele aduse sunt neconcludente și de maximă generalitate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției celor .X. (.X.) autovehicule (.X. autovehicul marca .X., .X. autovehicule marca .X. și .X. autovehicul marca .X.), fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.**

H. 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.A. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă

achiziției unui motocvadriciclu (ATV), a unui skijet, a unei remorci transport skijet, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de diverse accesorii, consumabile (ulei, filtre ulei etc.) și revizii ale acestora, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri (piese auto) și servicii (manopera piese auto, service auto) pentru mijloace de transport ce nu aparțin S.C. .X. S.A. sau nu au putut fi identificate ca fiind proprietatea acesteia, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente necesitatea achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în:

- facturile emise de S.C. .X. SRL (anexele nr.6 și nr.12), reprezentând piese auto și manoperă;
 - factura nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând service auto;
 - factura nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând service auto;
 - factura nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând service auto;
 - facturile nr..X./2011 și nr..X./2011 emise de SC .X. SRL, reprezentând avans piese auto;
 - factura proforma nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL,
- facturi de achiziție bunuri și servicii ce au fost aferente unor mijloace de transport ce nu aparțin S.C. .X. S.A.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că pentru o parte din aceste mijloace de transport societatea are încheiate contracte de comodat cu SC .X. SRL și SC .X. SRL, societăți din cadrul grupului .X. care au intrat în insolvență, altele nu au fost identificate ca fiind proprietatea societății, iar pentru altele au fost emise facturi fără deviz neputându-se identifica pentru ce autoturism s-au efectuat operațiunile facturate (situația detaliată fiind prezentată în anexa nr.6).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, înscrisă în facturile nr..X./2008, nr..X./2008, nr..X./2008, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, nr..X./2011, .X./2011, nr..X./2011 emise de SC .X. SRL reprezentând achiziția unui motocvadriciclu (ATV) .X. negru, husă JET, filtru ulei ATV, Skijet+remorcă transport, accesorii ATV și în facturile nr..X./2011 și nr..X./2011 emise de SC .X. SRL .X. reprezentând revizii la Skijet, filtru ulei.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că aceste achiziții nu se justifică pentru obiectul de activitate al societății și pentru activitatea desfășurată de societate în perioada supusă verificării, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile mai sus menționate.

În drept, sunt aplicabile prevederile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a), art.125¹ alin.(1) pct.1, art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, citate la Cap.III lit.D din prezenta decizie, cu precizarea că la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi similare pe perioada efectuării operațiunilor.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) 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 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.

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor efectuate și ținând cont de activitatea desfășurată de societate în perioada supusă verificării, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției unui motocvadriciclu (ATV), a unui skijet, a unei remorci transport skijet, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de diverse accesorii, consumabile (ulei, filtre ulei etc.) și revizii ale acestor bunuri, întrucât aceste achiziții nu se justifică pentru obiectul de activitate al societății, respectiv societatea nu justifică necesitatea achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că societatea, prin contestația formulată susține că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor reprezentând achiziția unui motociclu și a unui skijet este deductibilă întrucât achizițiile au fost efectuate pentru imobilul din .X. și au avut în vedere amplasamentul zonal al imobilului, ce permitea închirierea acestuia de către potențialii actori/regizori care își desfășoară activitatea în cadrul Studiourilor .X. aflate

în apropiere, și/sau obiectivul turistic, respectiv Palatul .X., aflat în imediata vecinătate, fără însă să depună vreun document/înscriș în susținerea celor afirmate.

Având în vedere afirmațiile contestatei raportate la constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare reține că societatea avea posibilitatea să probeze cu documente justificative cele susținute prin contestație, și anume, documente din care să rezulte necesitatea achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, precum și modul în care achizițiile în speță au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, în ce a constatat utilizarea acestora *pentru imobilul din .X.*, ținând cont de faptul că pentru aceste bunuri mobile s-au efectuat revizii și s-au achiziționat diverse accesorii și materiale consumabile (ulei, filtre ulei etc.). Or, așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a înțeles ca în susținerea celor afirmate să depună vreun document/înscriș, prin urmare simpla afirmație a societății fără a fi probată cu documente justificative nu este de natură să înlătore și să combată constatările organelor de inspecție fiscală și nici nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, organul de soluționare reține că susținerea societății potrivit căreia achizițiile în cauză - motociclu și skijet - au fost efectuate pentru imobilul din .X. nu numai că nu este probată cu documente justificative dar este în contradicție cu facturile de revizie și consumabile emise de SC .X. SRL, societate cu sediul în .X..

Totodată, din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri (piese auto) și servicii (manopera piese auto, service auto) facturate de diverse societăți - detaliate în situația de fapt a prezentei cauze - întrucât, din documetele analizate, au constatat că aceste achiziții nu se justifică pentru obiectul de activitate al societății, respectiv societatea nu justifică necesitatea achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, achizițiile în speță fiind aferente unor mijloace de transport ce nu aparțin S.C. .X. S.A., respectiv mijloace de transport pentru care societatea are încheiate contracte de comodat cu SC .X. SRL și SC .X. SRL (societăți din cadrul grupului .X. care au intrat în insolvență), sau aferente unor mijloace de transport ce nu au putut fi identificate ca fiind proprietatea societății.

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea, prin contestația formulată, susține că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de reparații mijloace de transport ce nu aparțin societății este deductibilă, fără însă să depună vreun document/înscriș în susținerea celor afirmate, în condițiile în care, așa cum s-a precizat mai

sus, sarcina probei revine contestatarului, și aducând ca unic argument faptul că în contractele de comodat utilizatorul se obligă să întrețină în stare de funcționare bunul, ceea ce implică și reparațiile aferente.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei din care rezultă că societatea deține un parc auto format din .X. (.X.) mijloace de transport, faptul că societatea nu a înțeles ca în susținerea propriei cauze să depună documente/înscrisuri din care să rezulte necesitatea utilizării mijloacelor de transport care fac obiectul contractelor de comodat, și pe cale de consecință efectuarea achizițiilor în speță, pentru obiectul său de activitate, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, precum și modul în care aceste mijloace de transport au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, organul de soluționare reține că argumentul societății este lipsit de relevanță și nu este de natură să înlăture și să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, faptul că societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției unui motocvadriciclu (ATV), a unui skijet, a unei remorci transport skijet, și pe cale de consecință, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de diverse accesorii, consumabile (ulei, filtre ulei etc.) și revizii ale acestora, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri (piese auto) și servicii (manopera piese auto, service auto) pentru mijloace de transport ce nu aparțin S.C. .X. S.A. sau nu au putut fi identificate ca fiind proprietatea acesteia, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.**

I. 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 taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing facturate de S.C. .X. S.A.

pentru .X.(.X.) autoturisme este deductibilă, în condițiile în care doar unul dintre cele cinci autoturisme pentru care societatea are încheiate contractele de leasing a făcut ulterior obiectul unui contract de închiriere, fiind utilizat începând cu luna octombrie 2011 în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** în baza facturilor (anexa nr.6 și nr.12) emise de S.C. .X. SA, reprezentând contravaloare rate aferente celor cinci autoturisme achiziționate în leasing (.X. - contract de leasing financiar nr..X./2010, .X. - contract de leasing financiar nr..X./2011, .X. - contract de leasing financiar nr..X./2011, .X. - contract de leasing financiar nr..X./2011, .X. - contract de leasing financiar nr..X./2010).

Prin Nota explicativă nr..X./2013 (anexa nr.28), organele de inspecție fiscală au solicitat administratortului societății să precizeze pentru fiecare din cele .X. mijloace de transport nominalizate în notă, cine este persoana care le utilizează și în ce scop: personal sau în interesul firmei, iar pentru cele utilizate în interesul firmei să justifice necesitatea deplasării persoanei cu respectivul autovehicul și cum a influențat realizarea de operațiuni taxabile. Potrivit răspunsului dat urmare acestei solicitări *„toate mașinile [...] se află în parcul auto al societății [...] sau fac obiectul unor contracte de comodat și sunt utilizate în diverse scopuri în funcție de necesitățile societății din perioada respectivă și de tipul autovehiculului. Unele din autoturismele menționate sunt utilizate în vederea aprovizionării cu diferite materiale sau diferite mărfuri, iar celelalte autoturisme sunt folosite în scopul deplasării personalului societății la diferite întâlniri, negocieri sau autorități publice în vederea soluționării sau a încheierii diverselor contracte comerciale”*.

Echipa de inspecție fiscală, având în vedere răspunsul la nota explicativă, faptul că societatea nu a justificat cine utilizează mijloacele de transport și în ce scop, precum și urmare analizării activității desfășurate de societate pentru întreaga perioadă supusă inspecției fiscale, în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a constatat că achizițiile în cauză nu se justifică ca fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că simpla achiziție de servicii de către contribuabil, de natură să creeze obligații juridice în sarcina sa față de furnizorul serviciilor, nu constituie și o prezumție a utilizării acestora într-un scop economic în înțelesul legii fiscale.

Prin contestația formulată, societatea susține că .X.(.X.) din cele .X.(.X.) mijloace de transport ce fac obiectul contractelor de leasing sunt folosite pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității, iar în ceea ce privește autoturismul marca .X., acesta face obiectul unui contract de închiriere încheiat cu SC .X. SA, contract în baza căruia a emis facturi fiscale, astfel că achizițiile acestor mijloace de transport sunt în totalitate deductibile conform dispozițiilor legale prevăzute de Codul fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.129 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

“(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, leasingul, indiferent dacă este de natură financiară sau operațională, **este tratat pe parcursul derulării contractului drept o prestare de servicii.**

Totodată, sunt aplicabile prevederile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a), art.125¹ alin.(1) pct.1, art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, citate la Cap.III lit.D din prezenta decizie, cu precizarea că la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi similare pe perioada efectuării operațiunilor.

Potrivit acestor prevederi legale, **orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) 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 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.

Din analiza raportului de inspecție fiscală și a documentelor anexate la acesta se reține că societatea deține un parc auto format din .X. (.X.) mijloace de transport, în principal autoturisme, pentru care organele de inspecție fiscală, prin Nota explicativă nr..X./2013 (anexa nr.28), au solicitat precizări cu privire la persoana care le utilizează și în ce scop: personal sau în interesul firmei, iar pentru cele utilizate în interesul firmei să justifice necesitatea deplasării persoanei cu respectivul autovehicul și cum a influențat realizarea de operațiuni taxabile.

Totodată, se reține că echipa de inspecție fiscală, având în vedere răspunsul la nota explicativă, citat în situația de fapt a prezentei cauze, faptul că societatea nu a justificat cu documente cine utilizează mijloacele de transport și în ce scop, precum și urmare analizării activității desfășurate de aceasta pentru întreaga perioadă supusă inspecției fiscale, nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing facturate de S.C. .X. S.A. pentru .X.(.X.) autoturisme, nominalizate în situația de fapt, constatând că autoturismele care fac obiectul contractelor de leasing financiar în cauză nu se justifică ca fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A.

Se reține că societatea, în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată în cauză, afirmă că .X.(.X.) din cele .X.(.X.) mijloace de transport ce fac obiectul contractelor de leasing sunt folosite pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității, fără însă să depună vreun document/înscris în susținerea celor afirmate.

Organul de soluționare reține că societatea avea posibilitatea să probeze cu documente justificative cele susținute prin contestație, și anume, documente din care să rezulte necesitatea utilizării autoturismelor care fac obiectul contractelor de leasing financiar în cauză în folosul operațiunilor sale taxabile, precum și modul în care acestea au fost utilizate, documente în baza cărora să înlăture și să combată constatările organelor de inspecție fiscală. Or, așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a înțeles ca în susținerea celor afirmate să depună vreun document/înscris, prin urmare simpla afirmație a societății fără a fi probată cu documente justificative nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia autoturismul marca .X. face obiectul unui contract de închiriere încheiat cu SC .X. SA, contract în baza căruia a emis facturi fiscale, se reține că, de asemenea, societatea nu a înțeles să depună vreun document/înscris în susținerea celor afirmate, însă, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală și a documentelor anexate la acesta, rezultă că societatea a încheiat cu S.C. .X. SA contractul de leasing financiar nr..X./2011, pe o

perioadă de 60 luni, având ca obiect autoturismul.X., serie șasiu .X., număr înmatriculare .X., precum și faptul că între S.C. .X. SA, în calitate de proprietar, S.C. .X. S.A., în calitate de locatar și S.C. .X. S.A., în calitate de locatar, a fost încheiat contractul de închiriere nr..X. din data de 22.09.2011, având ca obiect autoturismul ce face obiectul contractului de leasing mai sus menționat.

Totodată, se reține că față de acest argument al societății, organele de inspecție fiscală precizează că autoturismul care a făcut obiectul contractului de leasing financiar nr..X./2011 încheiat cu S.C. .X. SA a fost închiriat către SC .X. SA în baza contractului nr..X./2011, pentru lunile octombrie-decembrie 2011 societatea facturând contravaloarea chiriei către client, iar pentru lunile ianuarie și februarie 2012, întrucât societatea nu a facturat contravaloarea chiriei aferentă acestor luni, au procedat la colectarea suplimentar a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, așa cum rezultă și din raportul de inspecție fiscală Cap.III.1.2. *TVA colectată.*

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, faptul că, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere de către organele de inspecție fiscală pentru ratele de leasing facturate de către S.C. .X. SA în baza contractului de leasing financiar nr..X./2011, pentru perioada cât autoturismul în cauză a fost închiriat, respectiv pentru perioada octombrie 2011-februarie 2012, a fost stabilită la suma de .X. lei (.X. lei - în luna octombrie 2011, .X. lei - în luna noiembrie 2011, .X. lei - în luna decembrie .X. lei - în luna ianuarie 2012 și .X. lei - în luna februarie 2012) și întrucât, din constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală nu rezultă analizarea de către acestea a tuturor condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere, și anume îndeplinirea de către societate a cerințelor de formă impuse de legiuitor pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiși tip de obligație fiscală în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de contestatară în susținerea cauzei, precum și toate documentele relevante pentru impunere.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă ratelor de leasing facturate de S.C. .X. S.A. pentru autoturismele care au făcut obiectul contractelor de leasing financiar, precizate în situația de fapt, autoturisme pentru care S.C. .X. S.A. nu a făcut dovada nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației a utilizării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile sau ca fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede legea fiscală, respectiv prevederile legale invocate în cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru această taxă, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.**

J. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a

contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor facturate de diverși furnizori în perioada ianuarie 2009-18.06.2009 către S.C. .X. S.A. pentru imobilul din str..X. nr..X., imobil pentru care „*transmiterea proprietății de drept și de fapt*” de la vânzător - SC .X. SRL la cumpărător - S.C. .X. S.A. s-a realizat la data de 02.07.2009, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul contestației nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere și analizat antecontractul invocat de contestatar, data la care s-a achitat *prețul vânzării*, precum și utilizarea/intenția utilizării acestui imobil în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată sumă de .X. lei, în baza facturilor emise în perioada ianuarie 2009-18.06.2009 de către SC .X. SA și SC .X. SRL (anexa nr.7), și anume: factura nr..X./2009 reprezentând lucrări pentru str..X. nr..X. - fără contract - factura nr..X./2009, reprezentând situație lucrări februarie+materiale pentru str..X. nr..X., factura nr..X./2009, reprezentând situație lucrări martie 2009 pentru str..X. nr..X. și factura nr..X./2009, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza facturilor (anexa nr.14 și nr.13) emise de furnizorii: .X., .X., .X. SRL, .X. SRL, .X., .X., .X., .X., .X. și .X. SRL.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat imobilul din str..X. nr..X. de la SC .X. SRL, în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./2009, care la art.4 stipulează „*Transmiterea proprietății de drept și de fapt asupra imobilului către societatea cumpărătoare, are loc astăzi, data autentificării prezentului înscris*” (anexa nr.7).

Astfel, în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările înscrise în facturile emise în perioada ianuarie 2009-18.06.2009 nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și în beneficiul S.C. .X. S.A. ci în folosul SC .X. SRL, proprietarul imobilului din acea perioadă.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, societatea susține că imobilul din b-dul. .X. nr..X. pentru care s-au făcut investițiile în cauză a făcut obiectul Antecontractului de vânzare-cumpărare nr..X./2008, antecontract în baza căruia s-a putut trece la efectuarea acestor investiții, prin urmare investițiile se încadrează în dispozițiile legale prevăzute de Codul fiscal referitoare la deductibilitatea TVA.

În drept, sunt aplicabile prevederile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a), art.125¹ alin.(1) pct.1, art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, citate la Cap.III lit.D din prezenta decizie.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Se reține că societatea contestatară nu a depus în susținere antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2008 invocat, iar din constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală, precum și din documentele anexate la raport, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere și analizat acest antecontract, organul de soluționare fiind astfel în imposibilitatea de a analiza și de a se pronunța asupra acestuia.

Se reține, de asemenea, că nici în contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X. din data 02.07.2009, anexat în copie la dosarul cauzei, nu există înscrisă vreo mențiune referitoare la încheierea unui antecontract de vânzare-cumpărare, însă, la art.5 din contract se precizează că *prețul vânzării este de .X. lei + TVA aferent de .X. lei, rezultând un preț final de .X. lei, „sumă pe care societatea vânzătoare prin reprezentanți declară că a primit-o în întregime de la societatea cumpărătoare, prin transfer bancar conform OP din luna decembrie 2008.”*

Având în vedere cele reținute mai sus, respectiv faptul că plata *prețului vânzării* a fost efectuată integral în luna decembrie 2008, înainte de data la care a avut loc *„transmiterea proprietății de drept și de fapt”* a imobilului în cauză, respectiv data de 02.07.2009, învederăm prevederile stipulate la art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”,

precum și prevederile referitoare la faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată stipulate la art.134¹ alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.”

și la art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.b) din același act normativ:

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

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

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

Prin urmare, această plată integrală a prețului vânzării, reprezintă, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, un avans, caz în care, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator, în speță transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, exigibilitatea taxei, în condițiile în care operațiunile nu sunt scutite de taxă, intervine la data la care se încasează avansul, în conformitate cu prevederile mai sus citate.

Așadar, se reține că *lucrările* pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată au fost efectuate înainte de a interveni faptul generator pentru *transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător* al imobilului în cauză, dar ulterior exigibilității taxei pe valoarea adăugată, însă, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere și analizat momentul la care a intervenit faptul generator pentru livrarea - *transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar* - imobilului în cauză, și pe cale de consecință a achiziției acestuia, precum și momentul la care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, respectiv data la care s-a achitat *prețul vânzării*.

De asemenea, se reține că, potrivit legislației fiscale naționale, aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, data aderării României la Uniunea Europeană, precum și a jurisprudenței Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în anumite condiții, pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe

care se bazează această intenție, or, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere și analizat utilizarea/intenția utilizării imobilului pentru care au fost efectuate lucrările în cauză în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Așadar, având în vedere cele reținute mai sus, nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor facturate de diverși furnizori în perioada ianuarie 2009-18.06.2009 către S.C. .X. S.A. pentru imobilul din *str..X. nr..X.*, respectiv după data achitării integrale a *prețului vânzării* pentru imobilul în cauză, în condițiile în care au constatat că vânzarea-cumpărarea s-a materializat și în condițiile în care nu rezultă dacă au avut în vedere și analizat Antecontractul de vânzare-cumpărare nr..X./2008 invocat de societate, data la care s-a achitat *prețul vânzării*, precum și utilizarea/intenția utilizării imobilului pentru care s-au efectuat lucrările în cauză în folosul operațiunilor taxabile ale societății, care trebuie dovedită de către contribuabil cu documente justificative.

De asemenea, din documentele anexate la dosarul cauzei, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au verificat îndeplinirea de către societate a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală, respectiv îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă în baza cărora legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii.

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, ci s-au limitat la constatări fără să analizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, or echipa de inspecție fiscală avea obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citate la Cap.III lit.I din prezenta decizie, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de

inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de contestatară în susținerea cauzei, precum și toate documentele relevante pentru impunere.

K. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate pentru imobilul situat în orașul .X., str..X. nr..X., jud..X., achiziționat în anul 2004, constând în amenajări de spații verzi, lasere light show, aparat fum, echipament laser, montaj ecran proiecție și instalații audio video, dulap, bănci, grile și grătare, piatră, transport piatră, scenă lemn, rastel sticle, ponton, materiale consumabile/echipamente pentru piscină, generator trifazat și instalare, reparare hidroizolații, achiziție materiale construcție, lucrări climă/ventilare, gard și porți din fier forjat, lucrări terase etc., precum și pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizorii de utilități (SC .X. SA și SC .X. SA) pentru imobilul mai sus menționat, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente utilizarea imobilului pentru care s-au făcut achizițiile în cauză în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de furnizorii de utilități (SC .X. SA și SC .X. SA) pentru imobilul situat în orașul .X., str..X. nr..X., jud..X. (anexa nr.15), precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturilor prezentate în anexa nr.16, emise pentru diverse achiziții efectuate la imobilul mai sus menționat, respectiv: amenajări de spații verzi, lasere light show, aparat fum, echipament laser, montaj ecran proiecție și instalații audio video, dulap, bănci, grile și grătare, piatră, transport piatră, scenă lemn, rastel sticle, ponton, materiale consumabile/echipamente pentru piscină, generator trifazat și instalare, reparare hidroizolații, achiziție materiale construcție, lucrări climă/ventilare, gard și porți din fier forjat, lucrări terase etc.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența contabilă nu există analitice la investițiile înregistrate de societate în contul .X.-„Imobilizări corporale în curs”, iar în contractele prezentate nu sunt

menționate locațiile în care s-au efectuat investițiile, motiv pentru care au solicitat, prin nota explicativă nr..X./2013 și prin adresa nr..X./2013, înregistrată de societate sub nr..X./2013, prezentarea unei situații cu sumele înregistrate în acest cont și a altor cheltuieli de natura investițiilor înregistrate în evidența contabilă în mod eronat în alte conturi decât în contul .X.-„Imobilizări corporale în curs”, pentru fiecare imobil în parte (cu menționarea denumirii imobilului, adresei, nr.cadastral), care să cuprindă denumirea furnizorilor, facturile emise, denumirea serviciului, valoarea și contractele în baza cărora au fost emise facturile, situație ce nu a fost prezentată de societate.

Întrucât societatea nu a dat curs acestei solicitări, organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea fișei contului .X.-„Imobilizări corporale în curs”, în care au fost înregistrate pe cumulativ investițiile pentru obiectivele .X. și .X., precum și a facturilor și a altor documente care au stat la baza înregistrărilor în contul de investiții în curs sau alte conturi, și au solicitat explicații compartimentului tehnic, constatând că pentru obiectivul .X. au fost efectuate investiții numai pentru imobilul din .X. .X., pentru restul imobilelor: .X. și .X., nefiind înregistrate investiții.

Totodată, organele de inspecție fiscală s-au deplasat în data de 14.02.2013 în orașul .X., str..X. nr..X., jud..X., în vederea efectuării unei investigații pe teren pentru identificarea activității desfășurate de contribuabil la acest punct de lucru - sens în care au întocmit Fișa investigațiilor pe teren (formular FIT – anexa nr.31) - constatând că la acest punct de lucru nu se desfășoară nicio activitate, prin structura și dotările existente putând fi folosit ca și casă de vacanță pentru o familie, iar, potrivit celor precizate de paznicul imobilului, acesta este folosit ocazional de administratorul societății.

Prin Nota explicativă nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății să precizeze în ce scop a fost achiziționat imobilul din orașul .X., declarat punct de lucru, ce activități economice s-au desfășurat efectiv în acesta, în vederea realizării de operațiuni taxabile, cum și ce acțiuni s-au întreprins în vederea realizării obiectului pentru care a fost achiziționat. Potrivit răspunsului primit, imobilul mai sus menționat a fost achiziționat în vederea închirierii acestuia către delegațiile societăților cu care avea relații comerciale și către alți potențiali clienți, însă, după terminarea lucrărilor de amenajare, criza din piața imobiliară nu a mai făcut posibilă această activitate, actualmente, fiind luată în considerare și varianta vânzării în vederea recuperării investițiilor.

Astfel, echipa de inspecție fiscală, având în vedere cele constatate, faptul că imobilul din orașul .X. a fost achiziționat în anul 2004, fără însă ca societatea să desfășoare activități economice în scopul

realizării de operațiuni taxabile, în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile aferente acestui sediu.

În drept, sunt aplicabile prevederile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a), art.125¹ alin.(1) pct.1, art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, citate la Cap.III lit.D din prezenta decizie, cu precizarea că la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi similare pe perioada efectuării operațiunilor.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) 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 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.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că imobilul pentru care au fost efectuate în perioada 01.01.2008-29.02.2012 achiziții de bunuri și servicii - exemplificate în raportul de inspecție fiscală și în situația de fapt a prezentei - precum și achiziții constând în utilități (energie electrică și gaze) a fost cumpărat în anul 2004, fiind declarat punct de lucru pe durată nelimitată din luna septembrie 2008, conform situației „*Furnizare informații extinse*” nr..X. emisă de Oficiul Național al Registrului Comerțului.

Se reține că organele de inspecție fiscală, în vederea identificării activității desfășurate de contribuabil la acest punct de lucru, au procedat la efectuarea unei investigații pe teren, constatând că la acest punct de lucru nu se desfășoară nicio activitate, prin structura și dotările existente putând fi folosit ca și casă de vacanță pentru o familie (la parterul imobilului aflându-se: o bucătărie, un living și un mic birou - bibliotecă, la etaj: dormitoare, inclusiv de copii, toate complet mobilate și utilizate, la etajul

1 existând și o scenă pentru proiecții pe peretele opus, lasere de lumini, la subsol: o cramă dotată cu mobilier specific, o sală de fitness, o sală de dușuri, saună uscată și umedă, o sală de masaj, pe terenul rămas liber fiind plantați pomi fructiferi, viță-de-vie, brazi, legume etc.) iar, potrivit celor precizate de paznicul imobilului, acest imobil este folosit ocazional de administratorul societății.

Totodată, se reține că, urmare solicitării echipei de inspecție fiscală de explicații cu privire la scopul pentru care a fost achiziționat imobilul din orașul .X., declarat punct de lucru, care au fost activitățile economice desfășurate efectiv în acesta, în vederea realizării de operațiuni taxabile, contribuabilul verificat a răspuns că imobilul mai sus menționat a fost achiziționat în vederea închirierii acestuia către delegațiile societăților cu care avea relații comerciale și către alți potențiali clienți, însă, după terminarea lucrărilor de amenajare, criza din piața imobiliară nu a mai făcut posibilă această activitate, actualmente, fiind luată în considerare și varianta vânzării în vederea recuperării investițiilor.

De asemenea, se reține că societatea, prin contestația formulată, față de constatările organelor de inspecție fiscală, susține că aceste investiții se regăsesc în imobil și au avut drept unic scop modernizarea acestuia în vederea îndeplinirii obiectului său de activitate, precum și faptul că pentru aceste investiții s-a avut în vedere amplasamentul zonal al imobilului ce permitea închirierea acestuia de către potențialii actori/regizori care își desfășoară activitatea în cadrul Studiourilor .X. aflate în apropiere și/sau obiectivul turistic, respectiv Palatul .X., aflat în imediata vecinătate, iar întrucât prețul chiriei era mult redus ca urmare a crizei imobiliare, un eventual contract semnat în această perioadă i-ar fi adus prejudicii substanțiale.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală, precum și afirmațiile societății, rezultă că imobilul în cauză, achiziționat în anul 2004 și pentru care s-au efectuat în perioada verificată achiziții de bunuri și servicii în vederea modernizării/amenajării acestuia, nu a fost folosit în vederea îndeplinirii obiectului de activitate al societății, și anume *„Închirierea și subînchirierea bunurilor imobile proprii sau închiriate”*.

Se reține că societatea nu a depus niciun document/înscriș în baza căruia să facă dovada demersurilor întreprinse în vederea închirierii, așa cum susține.

Prin urmare, simpla afirmație a societății contestată, respectiv că imobilul în cauză a fost achiziționat și modernizat/amenajat în vederea închirierii, pentru îndeplinirea obiectului său de activitate, fără însă să

depună în susținere documente din care să rezulte demersurile întreprinse în acest sens și că din motive obiective, de circumstanță, ce nu au depins de voința sa, această intenție nu s-a materializat, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, afirmațiile contestarei în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în vederea modernizării/amenajării imobilului în speță pentru a fi închiriat, fără a fi dovedite cu documente justificative, nu pot fi reținute având în vedere că, în condițiile în care nu s-a optat pentru taxarea operațiunii de închiriere, această operațiune nu este taxabilă, respectiv este scutită de taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere, potrivit art.126 alin.(9) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, care stipulează:

„c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;”

coroborat cu art.141 alin.(2) lit.e) din același act normativ, care prevede:

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

e) arendarea, concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;

[...]

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

Faptul că societatea are ca obiect de activitate „*Inchirierea și subînchirierea bunurilor imobile proprii sau închiriate*” nu este o condiție necesară și nici suficientă pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în vederea modernizării/amenajării imobilului în speță, în condițiile în care societatea nu face

dovada cu documente justificative a utilizării imobilului/a intenției de a utiliza imobilul pentru care s-au făcut achizițiile în cauză în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește afirmația contestată în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizorii de utilități (energie electrică și gaze), potrivit căreia imobilul în cauză are deschis punct de lucru în care există și birouri în vederea desfășurării activităților prevăzute în Actul constitutiv al societății, ceea ce presupune consum de energie termică și electrică, se reține că societatea, de asemenea, nu depune niciun document/înscris în susținere acestei afirmații și în baza căruia să înlăture și să combată constatările organelor de inspecție fiscală, urmare investigațiilor pe teren efectuate, conform cărora la acest imobil, declarat punct de lucru, nu se desfășoară nicio activitate, prin structura și dotările existente fiind casă de vacanță pentru o familie.

Faptul că societatea a declarat ca și punct de lucru acest imobil, organul de soluționare reține că acesta reprezintă doar un act declarativ/o opțiune declarativă care nu este de natură să dovedească desfășurarea efectivă a vreunei activități *prevăzute în Actul constitutiv al societății*. De asemenea, nici consumul de energie termică și electrică nu este de natură să facă această dovadă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală precizează că, potrivit discuțiilor purtate cu paznicul imobilului, acesta este folosit ocazional de administratorul societății.

Mai mult, se reține că argumentul societății este în contradicție cu situația „*Furnizare informații extinse*” nr..X. emisă de Oficiul Național al Registrului Comerțului, anexată în copie la dosarul cauzei, în care este menționat că la punctul de lucru: Oraș .X., str..X. nr..X., județ .X., *conform declarației - tip model 2 nr..X./2008 nu desfășoară activități proprii de birou pentru societate, desfășoară următoarele activități (CAEN Rev.X).X., data certificatului constatator: .X./2008*”.

Deși, contribuabilul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte că imobilul pentru care s-au efectuat achizițiile în cauză a fost utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile, acesta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să demonstreze cu documente că imobilul a fost utilizat ca punct de lucru în folosul operațiunilor taxabile și nu ca și casă de locuit.

Prin urmare, nici această afirmație a contestatărei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Totodată, învederăm faptul că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Astfel, organul de soluționare reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, faptul că societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada verificată pentru imobilul situat în orașul .X., str..X. nr..X., jud..X., achiziționat în anul 2004, achiziții constând în amenajări de spații verzi, lasere light show, aparat fum, echipament laser, montaj ecran proiecție și instalații audio video, dulap, bănci, grile și grătare, piatră, transport piatră, scenă lemn, rastel sticle, ponton, materiale consumabile/echipamente pentru piscină, generator trifazat și instalare, reparare hidroizolații, achiziție materiale construcție, lucrări climă/ventilare, gard și porți din fier forjat, lucrări terase etc., precum și pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizorii de utilități (SC .X. SA și SC .X. SA) pentru același imobilul.

În consecință, în temeiul 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.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată și nesuștinută cu documente contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.**

L.1. Referitor la accesoriile în sumă totală de .X. lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată și pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

L.2. Referitor la dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar întrucât Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. a fost desființată parțial în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, aceasta se va desființa și pentru suma de .X. lei cu titlu de accesorii, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) și alin.(3), art.216 alin.(1), alin.(3), alin.(3¹) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.10.1. și pct.11.1. lit.a) și lit.b), pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând:**

- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;**
- **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **penalități de întârziere în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organelor de inspecție fiscală, urmând ca la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea să fie înaintat organului competent, conform legii.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **pentru suma totală de .X. lei** reprezentând:

- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;**
- **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție

fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.

4. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.

5. Respingerea ca nemotivată și neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR GENERAL