

DECIZIA nr 309/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SA,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Contribuabili Mijlocii Bucuresti, cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SA**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la DGRFPB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x, comunicata in data de **08.07.2013**, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-B x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x lei reprezentand TVA;
- x lei (x lei + x lei) reprezentand accesorii aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SA**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente :

1. Referitor la facturile emise de X SA – TVA in suma de x lei :

Intrucat contestatara era in curs de infiintare, contractele de inchiriere spatii pentru viitoarele puncte de lucru au fost incheiate pe X initial, apoi au fost mutate pe X (actuala SC X SA). Aceste chirii au fost refacturate de X catre X, deoarece faceau obiectul activitatii societatii X.

2. Referitor la facturile emise de X – TVA in suma de x lei :

Intrucat societatea nu detinea un autoturism pentru a-l pune la dispozitia angajatului a apelat la inchirierea unui autoturism pentru a facilita deplasarea managerului de vanzari in toate cele 36 de puncte.

3. Referitor la facturile emise de SC X – TVA in suma de x lei:

Din declaratiile 394 se poate observa ca ambele societati au declarat achizitia, respectiv vanzarea de servicii, astfel ca relatia comerciala a existat si a fost recunoscuta de ambele societati, avand in vedere ca nu exista diferente de raportare. In acea perioada societatea nu avea personal angajat pentru scaderea costurilor cu chiria.

4. Referitor la facturile emise de SC X SA – TVA in suma de x lei si de SC X – TVA in suma de x lei:

Nu exista prevederi legale prin care deductibilitatea cheltuielilor cu TVA sa fie conditionata de prezentarea notificarilor privind optiunea de taxare a operatiunii pentru care sa fi optat furnizorul. Mai mult, potrivit dispozitiilor pct. 23 lit. b din HG nr. 44/2004, referitoare la art. 21 alin 1 din Codul fiscal, sunt deductibile fiscal cheltuielile generate de TVA ca urmare a aplicarii prorataei.

Furnizorul nu i-a pus la dispozitie aceasta notificare desi a intreprins o serie de demersuri in acest sens. Potrivit pct 38 din Normele metodologice rezulta ca nu este in sarcina beneficiarului serviciilor de a avea notificarea.

5. Referitor la facturile emise de X – TVA in suma de x lei :

Baza programului informatic utilizat de contestatara este programul achizitionat de la aceasta societate. Cu privire la aceasta achizitie intracomunitara s-a facut taxare inversa.

6. Referitor la facturile emise de SC X , SC X si X:

Facturile au fost achitate integral, iar prin declaratia 394 ambele societati si-au asumat relatia contractuala, neexistand diferente intre declaratii.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-B x, DGRFPB a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x lei reprezentand TVA;
- x lei (x lei + x lei) reprezentand accesorii aferente TVA.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Organele de control din cadrul DGFPMB au procedat la verificarea DNOR nr. x (control anticipat), nr. x (control anticipat) si nr. x (control ulterior) intocmite de **SC X SA**, pentru perioada 26.06.2008 – 30.08.2012, care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand TVA;
- x lei (x lei + x lei) reprezentand accesorii aferente TVA.

Din constatările consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 F-B x, rezulta ca diferenta de TVA stabilita de plata in suma totala de x lei provine din :

1. Referitor la DNOR nr. x:

a. TVA nedeductibila in suma totala de **x lei**, care se compune din:

- x lei – TVA aferenta prestarilor de servicii pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei – TVA aferenta unor prestari de servicii pentru justificarea carora nu s-au prezentat facturi fiscale si nici alte documente justificative, conform art. 146 alin. 1 lit a) din Codul fiscal;

- x lei – TVA aferenta combustibilului utilizat pentru autoturismele folosite pentru diverse deplasari in perioada 01.05.2009 – 31.12.2010, neincadrandu-se in exceptiile prevazute la art. 145¹ din Codul fiscal;

- x lei – TVA aferenta cheltuielilor de protocol eronat incadrate in categoria cheltuielilor cu serviciile prestate de terti, care nu sunt destinate operatiunilor taxabile conform art. 11 din Codul fiscal;

- x lei – TVA aferenta facturilor de chirie pentru care contribuabilul nu a prezentat notificare, potrivit dispozitiilor art. 141 alin. 2 lit e din Codul fiscal;

- x lei – TVA aferenta unei facturi emisa de o persoana juridica neplatitoare de TVA, conform art. 153 alin. 1 din Codul fiscal;

- x lei – TVA aferenta achizitiei intracomunitare a unui program informatic neutilizat care nu este destinat operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin 2 lit a din Codul fiscal.

b. TVA colectata in suma totala de x lei, care se compune din:

- x lei – TVA aferenta depasilor de protocol, conform art. 128 alin 8 lit. f din Codul fiscal;

- x lei – TVA aferenta lipsurilor in gestiune pentru care contribuabilul nu a colectat TVA, contrar art. 128 alin 3 lit d din Codul fiscal.

2. Referitor la DNOR nr. x:

TVA nedeductibila in suma totala de x lei, care se compune din:

- x lei – TVA aferenta prestarilor de servicii pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA aferenta combustibilului utilizat pentru autoturismele folosite pentru diverse deplasari in perioada 01.05.2009 – 31.12.2010, neincadrandu-se in exceptiile prevazute la art. 145¹ din Codul fiscal.

Se retine ca in legatura cu TVA in suma totala de x lei (x), societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata.

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept, potrivit dispozitiilor legale.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x, organele de control au stabilit TVA suplimentar de plata in suma de x.

Prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, republicat:

“**Art. 206** - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) **motivele de fapt si de drept**;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

« **Art. 213 (5)** Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** »

De asemenea, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

« **2.5. 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. »

Se retine ca prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta 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; în ceea ce privește suma de x reprezentând TVA stabilita suplimentar de plata, contestatara nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, 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. 1169 din Codul Civil, potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de 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.

Totodată, 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, precum și faptul că societatea deși se îndreaptă cu contestația și împotriva sumei de x reprezentând TVA stabilită suplimentar de plata individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală nr. F-B x, 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, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la acest capat de cerere, contestația formulată de **SC X SA** se va respinge ca nemotivată, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a înțeles să conteste această sumă, 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.

3.2 Referitor la TVA în suma de x lei (x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în suma de x lei (x lei + x lei), în condițiile în care cu privire la chiria facturată de SC X SRL, contestatara a dedus TVA înainte de data optiunii de taxare, iar cu privire la chiria facturată de SC X SA, aceasta nu a prezentat notificarea privind optiunea de taxare a operațiunilor de închiriere de bunuri imobile.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, societatea a dedus TVA în suma de x lei aferentă facturilor de chirie pentru care aceasta nu a prezentat notificare, potrivit dispozițiilor art. 141 alin. 2 lit e) din Codul fiscal, după cum urmează;

- x lei – TVA aferentă facturilor de chirie emise de SC X SRL pentru perioada 12.04.2010 (data contractului de închiriere) - 06.07.2010 (data optiunii de taxare);

- x lei – TVA aferenta facturilor de chirie emise de SC X SA in cursul anului 2012.

In drept, potrivit art. 126 alin. (9) si art. 141 alin. (2) si (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

"**Art. 126. - (9)** Operațiunile impozabile pot fi:

(...) 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".

"**Art. 141. - (2)** Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

[...] e) arendarea, concesiunea, **inchirierea** si leasingul **de bunuri imobile**, cu urmatoarele exceptii: [...]

(3) **Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin. (2) lit. e) si f), in conditiile stabilite prin norme**".

In acest sens, Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, in vigoare incepand cu data de 01.01.2010, reglementeaza urmatoarele la pct. 38 si 40:

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

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și **se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului.** Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145-147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal." (...)

"**40. (1)** Cu excepția situațiilor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, **persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal.** Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, **este obligată să storneze facturile emise în conformitate cu prevederile art. 159 din Codul fiscal. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.**

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

Conform prevederilor legale de mai sus și contrar susținerilor societății, rezulta că în cazul operațiunilor de închiriere de bunuri imobile este obligatorie aplicarea regimului de scutire, cu excepția cazului în care locatorii, în calitate de prestatori, notifică organul fiscal cu privire la opțiunea de aplicare a regimului normal de taxare. În caz contrar, beneficiarii (locatarii) unor astfel de operațiuni nu au drept de deducere a taxei aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită și au obligația să solicite prestatorilor stornarea facturilor cu TVA și emiterea unor noi facturi fără TVA.

Totodată, beneficiarii cunoscând faptul că operațiunile de închiriere de bunuri imobile sunt operațiuni scutite, precum și faptul că nu au drept de deducere a taxei facturate de prestatori decât în măsura în care aceștia și-au exprimat opțiunea de taxare a operațiunii prin depunerea unei notificări în acest sens la organele fiscale, aveau obligația să solicite prestatorilor dovada depunerii notificărilor, întrucât, în caz contrar, închirierea este considerată o operațiune scutită fără drept de deducere a taxei.

În speța, se reține faptul că analiza dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturile de chirie primite de contestatara de la locatorii SC X SRL și SC X SA se face în funcție de existența notificării, respectiv în cazul facturilor primite de la SC X SRL, de data de la care se optează pentru taxarea operațiunii.

Astfel, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea a dedus TVA în suma de x lei aferentă facturilor de chirie pentru care aceasta nu a prezentat notificare, potrivit dispozițiilor art. 141 alin. 2 lit e) din Codul fiscal, după cum urmează:

1. Cu privire la contractul de închiriere încheiat cu SC X SRL aferent magazinului din x, societatea a prezentat Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. 2 lit e) din Codul fiscal nr. x cu opțiune de taxare începând cu data de 06.07.2010; se reține că societatea a dedus TVA în suma de x lei provenind din facturile de chirie emise de SC X SRL pentru perioada 12.04.2010 (data contractului de închiriere) - 06.07.2010 (data opțiunii de taxare).

2. Pentru spațiile comerciale închiriate de la SC X SA, societatea a dedus TVA în suma de x lei provenind din facturi de chirie pentru nu a făcut dovada deținerii unei notificări prin care furnizorul a optat pentru taxarea operațiunii de închiriere.

Se reține că societatea nu a făcut dovada deținerii acestei notificări nici cu ocazia depunerii contestației, deși avea această posibilitate potrivit dispozițiilor art. 213 alin 4 din Codul de procedură fiscală și nici în timpul inspecției fiscale, deși i s-a

solicitat expres prin nota de solicitare de documente nr. x, la care nu a dat curs (prin adresa nr. x) cu privire la acest aspect.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele aspecte:

1. Referitor la TVA aferenta chiriei facturata in baza contractului incheiat cu SC X SRL:

Intrucat SC X SRL a notificat organelor fiscale teritoriale prin notificarea nr. x optiunea de a taxa operatiunea de inchiriere a imobilului incepand cu data 06.07.2010 si, in conformitate cu prevederile pct. 38 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, **odata exercitat dreptul de optiune, avea obligatia de a taxa operatiunile de inchirieri exigibile incepand cu data inscrisa in notificare, respectiv incepand cu data de 06.07.2010.**

Cata vreme SC X SRL a optat pentru taxarea operatiunilor de inchiriere incepand cu data de 06.07.2010, taxarea operatiunii incepand cu data de 12.04.2010, perioada exclusa din optiune, este eronata intrucat intr-o atare situatie se aplica regimul fiscal general obligatoriu prevazut de lege, acela de scutire fara drept de deducere.

2. Referitor la TVA aferenta chiriei facturata in baza contractului incheiat cu SC X SA:

Intrucat nu detine notificarea optiunii de taxare a operatiunii de inchiriere, contestatara, in calitate de beneficiar al acestei operatiuni nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita, aceasta avand obligatia sa solicite prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adaugata si emiterea unei noi facturi fara taxa pe valoarea adaugata.

3. Argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca atat aceasta, cat si furnizorii SC X SA si SC X SRL au declarat prin declaratiile 394 faptul ca facturile sunt emise cu TVA, considerandu-se astfel ca aceasta taxa este deductibila, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat in conditiile prevederilor Titlului VI pct. 40 din Hotararea Guvernului 44/2004 societatea trebuia sa verifice daca sunt indeplinite conditiile legale pentru a putea beneficia de deducerea taxei pe valoarea adaugata.

4. Invocarea dispozitiilor pct. 23 lit b) din HG nr. 44/2004, cu privire la art. 21 alin. 1 din Codul fiscal nu prezinta relevanta in sustinerea contestatiei, avand in vedere ca aceste dispozitii legale se refera la impozitul pe profit si nu la taxa pe valoarea adaugata, care este reglementata distinct, potrivit Titlului VI din Codul fiscal.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei (x lei + x lei), inscrisa in facturile de chirie emise de SC X SA si SC X SRL, fapt pentru pentru acest capat de cerere contestatia formulata de **SC X SA** va fi respinsa ca neintemeiata.

3.3 Referitor la TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara are dreptul de deduce taxa pe valoarea adăugată in suma totala de x lei, în condițiile în care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

În fapt, potrivit constatatarilor consemnate in raportul de inspectie fiscala diferenta de TVA stabilita de plata in suma totala de x lei provine din:

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SA, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SRL, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la X, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SRL, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SRL, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SRL, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SRL, pentru justificarea carora nu s-au prezentat nici facturi fiscale si nici alte documente justificative, conform art. 146 alin. 1 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturii de achizitie a unui program informatic de la X, care nu este destinat operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin 2 lit a) din Codul fiscal.

În drept, in conformitate cu dispozitiile art. 134¹, art. 145 alin. 1 si 2 lit.a) si art. 146 alin. 1 lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

„Art. 134¹. (4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere **la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.**”

Art. 134¹. a fost introdus prin punctul 98. din Lege nr. 343/2006 începând cu 01.01.2007.

„Art. 134¹. (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate **la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate** sau, după caz, **în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.** Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.”

Art. 134¹. a fost modificat prin punctul 108. din Ordonanță de urgență nr. 109/2009 începând cu 01.01.2010.

„Art. 134¹. (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate **la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate** sau, după caz, **în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.**”

Alineatul (7) a fost modificat prin punctul 39. din Ordonanță nr. 30/2011 începând cu 05.09.2011.

„Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor in raport de utilizarea acestora pentru operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin următoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. *A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeaasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.*

Dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA. In acest sens jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeaasi hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi**

obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Totodata, principiul **prevalentei substantei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva** fraudei, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), **a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie efective si sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv si in folosul propriilor operatiuni taxabile.**

In speta, din Raportul de inspectie fiscala nr. F-B x rezulta ca organele fiscale nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma totala de x lei, care se compune din:

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SA, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SRL, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la X, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SRL, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze

prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SRL, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SRL, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SRL, pentru justificarea carora nu s-au prezentat nici facturi fiscale si nici alte documente justificative, conform art. 146 alin. 1 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA neadmisa la deducere aferenta facturii de achizitie a unui program informatic de la X, care nu este destinat operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin 2 lit a) din Codul fiscal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, in legatura cu demonstrarea intentiei societatii de a utiliza in folosul operatiunilor sale taxabile serviciile achizitionate, inclusiv programul informatic achizitionat rezulta urmatoarele :

3.3.1. Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SA:

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in cursul anului 2008 societatea a dedus TVA in suma de x lei provenind din facturi fiscale emise de SC X SA reprezentand servicii refacturate.

Trebuie subliniat ca prin nota de solicitare de documente nr. x, organul fiscal a solicitat contribuabilei prezentarea de documente pentru justificarea realitatii prestarii serviciilor si necesitatea efectuarii acestora in scopul operatiunilor taxabile, cu privire la facturile emise de SC X SA. Drept urmare, prin adresa nr. x, contestatara a prezentat in parte documentele solicitate.

Astfel cum a fost retinut in Anexa nr. 5 a raportului de inspectie fiscala, pentru facturile nr. x (TVA x lei), nr. x (TVA x lei), nr. x (TVA x lei), nr. x (TVA x lei) si x (TVA x lei), societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal.

De exemplu, cu privire la facturile nr. x (TVA x lei) si nr. x (TVA x lei) emise de SC X SA catre SC X SA reprezentand „servicii conform anexa” (total TVA x lei = x lei + x lei), societatea a prezentat facturile nr. x (TVA x lei) si x (TVA (x lei) emise de SC X SRL catre SC X SA reprezentand „cv chirie cf contr x” (total TVA x lei = x lei + x lei).

Astfel ca, pentru TVA in suma de x, societatea nu a prezentat documente justificative privind refacturarea serviciilor.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile societatii si documentele prezentate in sustinerea contestatiei, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Astfel cum este subliniat in raportul de inspectie fiscala, pentru o parte dintre facturile emise de SC X SA a fost admis dreptul de deducere al TVA facturata, cata vreme societatea a prezentat documente justificative privind operatiunile facturate (acordul de decontare a cheltuielilor aferente spatiului din x, contractul de subinchiriere nr. x incheiat intre SC X SRL si contestatara, avand ca obiect spatiul situat in x).

Astfel ca motivul pentru care organul fiscal nu a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei a fost neprezentarea de documente justificative cu privire la refacturare si nicidecum nerecunoasterea dreptului de refacturare a serviciilor respective, cum eronat a retinut contestatara.

3. In sustinerea contestatiei, societatea a prezentat o serie de facturi emise de SC x SRL, SC x SRL, cu privire la care nu se poate stabili legatura acestora cu facturile emise de SC X SA catre contestatara, care fac obiectul acestui capat de cerere.

Mai mult, contravaloarea TVA aferenta acestor facturi este de x lei, fata de suma de x lei neacceptata la deducere urmare inspectiei fiscale.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SA, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal.

3.3.2. Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei) aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SRL, X, SC X SRL, SC X SRL si SC X SRL:

Cu privire la acest capat de cerere se retin urmatoarele aspecte:

I. Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala societatea a dedus TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei) aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SRL, X, SC X SRL, SC X SRL si SC X SRL.

3.3.2.1. - Referitor la TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la X:

Se retine ca la dosarul cauzei exista anexat numai contractul de prestari servicii nr. 4/15.02.2010 incheiat intre contestatara, in calitate de beneficiar si X, in calitate de prestator, avand ca obiect „fotografierea si filmarea lucrarilor si evenimentelor beneficiarului si sau orice alte situatii unde beneficiarul solicita acest

lucru; prelucrarea grafica si artistica a materialelor fotografice si filmate, conform solicitarilor beneficiarului; realizarea si prelucrarea materialelor fotografice publicitare, editarea, montarea si procesarea imaginilor (montaje foto-video, clipuri si spoturi publicitare, etc).

Trebuie subliniat ca desi prin nota de solicitare de documente nr. x, organul fiscal i-a solicitat contribuabilei prezentarea de documente (situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, etc) pentru justificarea realitatii prestarii serviciilor si necesitatea efectuarii acestora in scopul operatiunilor taxabile, aceasta nu a dat curs acestor solicitari.

Mai mult, prin adresa nr. x, contestatara a subliniat ca „**nu a gasit in arhiva documente justificative**”.

3.3.2.2. - Referitor la TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC X SRL:

Se retine ca la dosarul cauzei exista anexat numai contractul de prestari servicii nr. x incheiat intre contestatara, in calitate de beneficiar si SC X SRL, in calitate de prestator, avand ca obiect „serviciile stabilite conform anexelor”.

Trebuie subliniat ca la dosarul cauzei nu exista nicio anexa, singurul document anexat fiind nedenumit, astfel ca nu se poate stabili daca reprezinta o anexa a contractului privind serviciile care urmeaza a fi prestate sau un raport de activitate cu privire la serviciile deja prestate, cuprinzand informatii privind „vizite x: vizite si gestionare proiect (recrutare, instruire si control oameni, transport, centralizare rezultate si analiza)”, precum si „distributie flayere publicitate: distribuire flyere, grafica si tehnoedactare, flyer format A5”.

Totodata, desi prin nota de solicitare de documente nr. x, organul fiscal i-a solicitat contribuabilei prezentarea de documente (situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de piata, etc) pentru justificarea realitatii prestarii serviciilor si necesitatea efectuarii acestora in scopul operatiunilor taxabile, aceasta nu a dat curs acestor solicitari, singurul document transmis prin adresa nr. x fiind contractul mai sus analizat.

3.3.2.3. - Referitor la TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC X SRL:

Se retine ca la dosarul cauzei exista anexat contractul de prestari servicii nr. x, incheiat intre contestatara, in calitate de beneficiar si SC X SRL, in calitate de prestator, avand ca obiect prestarea de servicii de publicitate pe durata derularii contractului pentru produsele si serviciile de orice fel prezentate in portofoliul clientului (...). Aceste activitati cuprind, dar nu se limiteaza la:

- strategie de marca;
- management de cont publicitar;
- informare tematica si cercetare de piata”, etc.

In cuprinsul facturilor anexate la dosarul cauzei, nu exista detalierea serviciilor facturate, singurele mentiuni fiind, de exemplu, in cazul facturii nr. x (TVA in suma de x lei) „servicii publicitate aferente lunii aprilie 2010”.

Totodata, desi prin nota de solicitare de documente nr. x, organul fiscal i-a solicitat contribuabilei prezentarea de documente (situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de piata, etc) pentru justificarea realitatii prestarii serviciilor si necesitatea efectuarii acestora in scopul operatiunilor taxabile, aceasta nu a dat curs acestor solicitari, la adresa nr. x anexand numai niste documente denumite „*Brief client – agentie*”, care in fapt nu reprezinta rapoarte de activitate sau situatii din care sa rezulte modalitatea de realizare a contractului, ci reprezinta simple platforme (programe) pentru campaniile de comunicare, prin care sunt stabilite obiectivele campaniilor respective. De altfel in finalul acestor documente se mentioneaza „termen de predare pentru propunerile de creatie – (...).

3.3.2.4. - Referitor la TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC X SRL:

Desi prin nota de solicitare de documente nr. x, organul fiscal i-a solicitat contribuabilei prezentarea de documente pentru justificarea realitatii prestarii serviciilor si necesitatea efectuarii acestora in scopul operatiunilor taxabile, aceasta nu a dat curs acestor solicitari, la adresa nr. x anexand numai fisa postului domnului Viorel Mihai, manager de vanzari (manager de zona), care nu reprezinta un document din care sa rezulte modalitatea de realizare a contractului incheiat cu SC X SRL.

3.3.2.5. - Referitor la TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC X SRL:

A.Referitor la TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC X SRL:

Prin nota de solicitare de documente nr. x, organul fiscal i-a solicitat contribuabilei prezentarea de documente pentru justificarea realitatii prestarii serviciilor si necesitatea efectuarii acestora in scopul operatiunilor taxabile.

Drept urmare, prin adresa nr. x, societatea a subliniat urmatoarele:

„X, in perioada 01.01.2008 – 30.11.2012 a fost o agentie imobiliara care s-a ocupat cu gasirea spatiilor pentru deschiderea punctelor de lucru si renegocierea chiriilor in vederea diminuarii. In sustinerea celor precizate mai sus atasez contractele de vizionare spatii, precum si contractul de consultanta nr. x, avand ca obiect servicii de consultanta in domeniul imobiliar si negocierea cuantumului chiriei stabilite pentru spatiile comerciale in sensul diminuarii acesteia, anexez si copii dupa facturi si actele aditionale la contractul nr. x, precum si actele aditionale incheiate cu proprietarii spatiilor din care rezulta diminuarea chiriei.”

Cu privire la aceste documente se retin urmatoarele aspecte:

1. Contractul de consultanta nr. x incheiat intre contestatara, in calitate de beneficiar si SC X SRL, in calitate de consultant, care „detine calitatea de parte, si anume chirias, in contractele de inchiriere ale spatiilor mentionate in anexa” (la dosarul cauzei nu exista atasata „anexa”), are ca obiect „acordarea de servicii de consultanta specializata in domeniul imobiliar.”

La pct. 3.1 din contract se mentioneaza: „pentru acordarea serviciilor de consultanta specializata in domeniul imobiliar, beneficiarul va achita consultantului un onorariu de succes stabilit in cuantum de 20% din suma fara TVA cu care consultantul diminueaza costurile aferente contractului de inchiriere suportate de catre beneficiar, pe durata in care valoarea renegociata ramane neschimbata, dar nu mai mult de 12 luni.”

2. Conventiile nr. x incheiate intre aceleasi doua parti au ca obiect prezentarea de oferte imobiliare de inchiriat in diverse locatii, precum si facturile aferente in care se mentioneaza la denumirea serviciilor achizitionate „tranzactie imobiliara conform conventie de vizionare nr. (...), spatiu comercial (...)”.

3. Referitor la acte aditionale la contractul de consultanta:

Se retine ca o parte dintre aceste acte aditionale sunt denumite „act aditional nr. 1 din data de (data nementionata) la contractul de consultanta nr..... (nr. nementionat) din data de (data nementionata)”, iar la pct. II din cuprinsul acestora se mentioneaza :

„in temeiul contractului de consultanta cu nr. (nr nementionat) din data de (data nementionata) in executarea obiectului contractului, partile iau act ca s-a incheiat de catre beneficiar acte aditionale prin care s-a obtinut diminuarea chiriei din contractele de incheiere pentru urmatoarele spatii (...).

In aceste circumstante, partile iau act de indeplinire de catre consultant a obiectului contractului nr. (nr nementionat) din data de (data nementionata), cu privire la contractele de inchiriere mentionate mai sus (in cuprinsul actiului aditional nu este identificat niciun contract de inchiriere) si decide ca beneficiarul va achita catre consultant, cu titlu de onorariu urmatoarele sume (...).”

De altfel, in cuprinsul niciunui act aditional la contractul de consultanta nu se face referire expresa la vreun contract de inchiriere pentru care SC X SRL a negociat pentru contestatara diminuarea chiriei.

La aceste documente au fost anexate acte aditionale la contractele de inchiriere incheiate intre proprietarii spatiilor inchiriate si contestatara, in calitate de locatar.

De exemplu in cazul spatiilor - autogara x au fost anexate Actele aditionale nr. x la contractele de inchiriere nr. x incheiate intre proprietarii spatiilor inchiriate (x) si contestatara, in calitate de locatar.

Trebuie subliniat ca in cuprinsul acestor acte aditionale nu se face referire la nicio negociere purtata cu SC X SRL in vederea diminuarii chiriei. De asemenea, cu

privire la acest aspect nu au fost prezentate documente suplimentare (de exemplu, desfasuratoare ale intalnirilor, ale negocierilor purtate, etc).

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca sunt corecte constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la acest capat de cerere, cata vreme din documentele anterior analizate nu rezulta modalitatea de realizare a contractului incheiat cu SC X SRL si nu demonstreaza ca serviciile achizitionate sunt in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

B. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC X SRL:

Prin nota de solicitare de documente nr. x, organul fiscal i-a solicitat contribuabilei precizarea motivului pentru care nu a prezentat facturile nr. x (TVA x lei), nr. x (TVA x lei), nr. x (TVA x lei), nr. x (TVA x lei), nr. x (TVA x lei), nr. x (TVA x lei), nr. x (TVA x lei), nr. x (TVA x lei).

Urmare acestei solicitari, prin adresa nr. 1528/23.03.2013, contestatara a subliniat ca „**nu a gasit in arhiva documente justificative**”.

Se retine ca societatea a inregistrat in evidentele contabile operatiuni pentru care nu detine documente justificative, contrar dispozitiilor art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, potrivit carora:

„Art. 6. - (1) Orice operatiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

In ceea ce priveste serviciile achizitionate de la SC X SRL (pct. 3.3.2.5 din prezenta decizie), trebuie subliniate si urmatoarele aspecte:

a - potrivit precizarilor din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, intrucat documentele prezentate de contestatara cu privire la aceste achizitii nu demonstreaza necesitatea efectuării acestora in scopul operatiunilor taxabile, in baza Acordului de delegare a competentei nr. x, organele de inspectie fiscala s-au deplasat la sediul acestei societati, inasa nu a fost identificata nicio persoana care sa poata da relatii in legatura cu serviciile care fac obiectul acestui capat de cerere, fiind incheiat Procesul-verbal nr. x.

b - prin adresa nr. x, inregistrata sub nr. x, AS4FP (*organul fiscal in administrarea caruia se afla SC X SRL*) a comunicat urmatoarele:

- prin adresa nr. x a fost sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul Municipului Bucuresti, intrucat administratorul acestei societati (ulterior contactat) nu a dat curs solicitarilor privind prezentarea la sediul AS4FP;

- SC X SRL a fost declarata inactiva conform Deciziei de inactivare nr. x.

Avand in vedere toate constatarile de la **pct. 3.3.2, respectiv 3.3.2.1 – 3.3.2.5**, rezulta ca niciuna dintre motivatiile societatii nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Simpla contractare a serviciilor de catre societatea contestatara **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident rambursarea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

2. Documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale si la contestatia formulata nu sunt de natura sa demonstreze prestarea efectivă in folosul operatiunilor sale taxabile a serviciilor achizitionate, intrucat nu fac dovada modalitatii de realizare a contractelor incheiate cu prestatorii de servicii, respectiv nu contin precizari privind numarul de ore prestate pentru fiecare tranzactie in parte, resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza, modalitatea de calcul a comisioanelor stabilite pentru serviciile prestate facturate; s.a.

3. Referitor la invocarea faptului ca atat societatea contestatara, cat si societatile furnizoare de servicii au declarat achizitia, respectiv vanzarea de servicii in declaratiile 394, trebuie subliniat ca declararea facturilor de prestari de servicii in declaratia 394 reprezinta o obligatie a contribuabililor, potrivit dispozitiilor OPANAF nr. 702/2007 si OPANAF nr. 3596/2011 si nu o dovada a prestarii efective a serviciilor respective si a necesitatii achizitiei acestora in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal.

4. Invocarea faptului ca achizitia de servicii a fost oportuna pentru dezvoltarea afacerii, fiind realizata in vederea desfasurarii de activitati economice nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat **nu orice** decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal.

Ca atare, plata facturilor privind achizitia serviciilor nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deducerea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde societatea contestatoare.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei) aferenta facturilor de achizitii de servicii de la SC X SRL, X, SC X SRL, SC X SRL si SC X SRL, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor in scopul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit a) din Codul fiscal.

3.3.3. Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de x lei aferenta facturii de achizitie a unui program informatic de la X:

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, la trimestrul III 2009, contestatara a declarat in declaratia 390, achizitii intracomunitare de bunuri de la X in suma de x lei, contribuabilul din x nedeclarand livrari intracomunitare catre statul roman.

Trebuie subliniat ca prin nota de solicitare de documente nr. x, organul fiscal a solicitat contribuabilei justificarea necesitatii achizitionarii in folosul operatiunilor taxabile a unui program informatic in valoare de x lei si TVA in suma de x lei de la X.

Drept urmare, prin adresa nr. x, contestatara a subliniat urmatoarele aspecte:
*„S-a cerut de catre actionariatul firmei achizitionarea unui anumit program informatic, **ulterior s-a ajuns la concluzia ca este prea costisitor** si s-a plecat de la baza achizitionata pentru a dezvolta actualul program.”*

Se retine ca, astfel cum se mentioneaza in raportul de inspectie fiscala, softul actual utilizat de catre contestatara a fost achizitionat de la SC x SRL.

In sustinerea contestatiei societatea precizeaza ca baza programului informatic utilizat si in prezent de aceasta este programul achizitionat de la X, anexand in acest sens urmatoarele documente:

1. – contractul de servicii incheiat intre X si SC x, copie nesemnata si nestampilata de parti si actul aditional nr. 1, in limba engleza;
2. – anexa la contractul de servicii, „description of activities”, din data de 01.02.2008, in limba engleza;
3. – „POS and accounting system”, in limba engleza.

Contrar sustinerilor contestatarei, documentele mai sus mentionate nu reprezinta o dovada a „dezvoltarilor facute pe program”, respectiv nu reprezinta o dovada a faptului ca programul informatic achizitionat din x sta la baza softului actual utilizat de catre contestatara, achizitionat de la SC x SRL.

Cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata aplicabil in cazul achizitiilor intracomunitare de bunuri, Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP a facut urmatoarele precizari (circulara se regaseste pe site-ul oficial al MFP) :

“(…) din moment ce este incontestabil ca sistemul de taxare inversa era aplicabil operatiunilor respective, **principiul neutralitatii fiscale impune ca deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite**, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de catre persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie, hotararea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05). »

In conditiile in care, desi cunostea punctul de vedere al organelor de inspectie fiscala, in sustinerea contestatiei, **nu a fost prezentata nicio dovada obiectiva** din care sa rezulte necesitatea achizitionarii in folosul operatiunilor taxabile a unui program informatic in valoare de x lei si TVA in suma de x lei de la X, propriile

afirmatii nefiind de natura sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala. Mai mult, insasi contribuabila a retinut ca programul respectiv era prea costisitor.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferenta achizitiei intracomunitare a unui program informatic neutilizat, care nu este destinat operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin 2 lit a din Codul fiscal.

Avand in vedere cele mai sus aratate la pct. 3.3 [3.3.1, 3.3.2. (3.3.2.1 – 3.3.2.5) si 3.3.3] ale prezentei decizii, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SA**, cu privire la TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei).

3.4 Referitor la suma de x lei (x lei + x lei) reprezentand accesorii aferente TVA:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile in suma de x lei (x lei + x lei) aferente TVA, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.1 – 3.3 ale prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, iar, pe de alta parte, societatea nu a prezentat documente sau situatii privind modul de calcul al accesoriilor contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – B x s-au calculat, pentru perioada 19.10.2011 – 30.06.2013, accesorii in suma de x lei (x lei + x lei) aferente TVA.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

« **Art.120 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. În cazul diferentelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală dobânzile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile în suma de x lei (x lei + x lei) individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală nr. F – B x, se reține că stabilirea acestor obligații de plată în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

În condițiile în care la pct. 3.1 – 3.3 ale prezentei decizii s-a reținut că fiind datorat debitul în suma de x reprezentând TVA, iar, pe de altă parte, societatea nu a depus documente sau situații din care să rezulte că s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta că aceasta datorează și suma de x lei (x lei + x lei), cu titlu de dobânzi și penalități de întârziere, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Drept pentru care, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC X SA**, cu privire la accesoriile în suma de x lei (x lei + x lei) aferente TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F – B x.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 134¹, art. 126 alin. (9), art. 141 alin. (2) și (3), art. 145 alin. 1 și 2 lit. a, art. 146 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 38 și 40 din HG nr. 44/2004, pct. 2.5 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013, art. 119, art. 120, art. 206, art. 213, art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003, jurisprudența CEJ, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 213, art. 216 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

DECIDE

Respinge contestatia formulata de **SC X SA** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x emisa de DGFP-MB, cu privire la urmatoarele obligatii de plata :

- x lei reprezentand TVA;
- x lei (x lei + x lei) reprezentand accesorii aferente TVA.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.