MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor

Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, Bucureşti
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 359/2010
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. .X. S.R.L. din .X.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 906909/05.03.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a Municipiului .X., prin adresa nr..X./26.02.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 906909/05.03.2010 cu privire la contestația formulată de S.C. .X. .X. S.R.L. din .X., str.X, nr.X, sector X, având cod de înregistrare fiscală ROX, înmatriculată la Registrul Comerțului sub numărul J40/.X./2004.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X.18.12.2009 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației finanțelor publice sector .X., Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.12.2009 prin care, urmare a soluționării deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a stabilit suplimentar şi s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei şi s-au calculat majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, din care societatea contestă suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată, respinsă la rambursare,
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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 şi completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X.18.12.2009, respectiv 28.12.2009 conform confirmării de primire nr. .X., anexată în copie la dosarul contestației şi de data înregistrării contestației la Administrația finanțelor publice sector

.X., respectiv 26.01.2010 potrivit ştampilei registraturii acestei instituţii aplicată pe originalul contestaţiei.

Văzând că în speţă sunt întrunite condiţiile prevăzute de art. 205, art.206, art. 207 şi art. 209 alin.(1) lit.c) din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu pct.5.4 din Ordinul Preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, prin Direcţia generală de soluţionare a contestaţiilor este învestită să se pronunţe asupra contestaţiei.

I. S.C. .X. .X. S.R.L., contestă Decizia de impunere nr. .X.18.12.2009 emisă de către organele de inspecţie fiscală din cadrul Administraţiei finanţelor publice sector .X. în baza Raportului de inspecţie fiscală nr..X./18.12.2009, solicitând anularea parţială a deciziei de impunere mai sus menţionată pentru suma de .X. lei, reprezentând:

• *„suma de .X. lei reprezentând o parte din TVA aferentă achiziţiei de imobile”,*

• *„suma de .X. lei, reprezentând TVA aferentă unor achiziţii de servicii”,*

• *„suma de .X. lei, reprezentând TVA aferentă cheltuielilor de marketing şi publicitate înregistrate în mod eronat în contul de cheltuieli de protocol în anul 2007”,* şi pentru suma de .X. lei, reprezentând obligaţii fiscale accesorii de plată stabilite în sarcina societăţii, pentru următoarele motive:

Societatea susţine că *„obligaţiile stabilite în Decizia de impunere nr. .X.18.12.2009 şi constatările din Raportul de inspecţie fiscală nr..X./18.12.2009 sunt neîntemeiate”* şi, pe cale de consecinţă, obligaţiile stabilite *„sunt nelegale”.*

<u>În ceea ce priveşte TVA aferentă achiziţiei de imobile:</u>

Societatea consideră că achiziţia imobilelor compuse din teren şi clădiri de la S.C. .X. S.A., în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. .X./29.08.2005, şi de la S.C. .X. .X. S.R.L. în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. .X./16.01.2006, a fost efectuată în scopul desfăşurării de operaţiuni taxabile, respectiv în scopul dezvoltării unui complex rezidenţial format din mai multe blocuri de locuinţe, spaţii verzi, terenuri de joacă, drumuri, etc, denumit „ .X./ Residencias”, iar o parte din apartamentele ce formează complexul rezidenţial au fost deja vândute, pentru care s-a colectat TVA.

Societatea susține că *„achiziționarea şi demolarea construcțiilor aflate pe terenurile în cauză era obligatorie pentru construcția Complexului Rezidențial .X./ Residences deoarece în lipsa achiziționării acestor construcții, terenul devenea inutil pentru scopul intenționat de societate. Astfel, din punct de vedere juridic, în cazul în care s-ar fi achiziționat doar terenurile, proprietarul clădirilor ar fi avut dreptul de superficie asupra terenului aferent clădirilor pe toată durata de viață a clădirii”*, iar societatea *„în calitate de beneficiar nu ar fi putut folosi terenul aferent acestor clădiri.”*

S.C. .X. .X. S.R.L. precizează *„Faptul că societatea a demolat clădirile nu înseamnă a priori că acestea nu au fost utilizate în vederea construirii complexului rezidențial aşa cum în mod eronat consideră autoritatea fiscală [...] utilizarea la care se referă legea nu presupune doar săvârşirea anumitor operațiuni de exploatare a anumitor bunuri, ci include şi situația în care achiziționarea acelor bunuri era strict necesară pentru desfăşurarea operațiunilor impozabile, cum este cazul de față, în care fără achiziția şi demolarea clădirilor construirea complexului rezidențial era imposibilă”.*

De asemenea, societatea menționează că *„terenul şi construcțiile achiziționate (imobilul) constituie un tot unitar, indivizibil, fapt susținut de numărul cadastral unic ce le identifică. Părțile nu au separat achiziția terenurilor de cea a clădirilor şi au privit-o ca o singură tranzacție, respectiv vânzarea-cumpărarea unui singur imobil, compus din teren şi clădiri, pe un preț unic, preț ce nu a fost defalcat pe părțile componente ale imobilului”,* susținând că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de construcții, întrucât activitatea economică de vânzare a apartamentelor incluse în cadrul proiectului rezidențial, reprezintă o operațiune taxabilă, care *„nu se putea desfăşura fără achiziționarea întregului imobil compus din teren şi anumite clădiri în ruină.”*

Totodată, societatea, invocând prevederile pct.45 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, susține că intenția *„de a desfăşura activități economice (dezvoltarea unui proiect imobiliar şi vânzarea de apartamente) la momentul achiziției imobilelor, precum şi costurile şi investițiile pregătitoare angajate (studii de piață, proiecte) pentru inițierea acestei activități economice îi conferă [...] dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției imobilelor avute în vedere”.*

Societatea invocă de asemenea, paragraful 35 al cazului C-465/03 „Kretztechnick” al Curții Europene de Justiție prin care s-a statuat că *„dacă achizițiile unei societăți au o legătură directă şi imediată cu operațiunile taxabile desfăşurate de aceasta, TVA aferentă achizițiilor este deductibilă”,* precizând că: *„În acest sens, Curtea a considerat că, în ceea ce priveşte*

cheltuielile efectuate în vederea achiziției, acestea trebuie să constituie o componentă a costului aferent operațiunilor taxabile desfăşurate de companie ce dau drept de deducere", precum şi că *„achiziția imobilelor are o legătură directă şi imediată cu operațiunile sale taxabile (vânzarea de apartamente)",* iar *"achiziția imobilelor inclusiv a clădirilor a fost contabilizată în cadrul costului de construcție a ansamblului de apartamente",* astfel că *„are drept de deducere integral pentru TVA aferentă achiziției imobilelor în cauză".*

Societatea susține că *„abordarea organelor de inspecție fiscală este restrictivă şi nu priveşte situația în ansamblul ei, considerând că atât timp cât anumite clădiri nu au fost închiriate sau utilizate ca spațiu de birouri/producție/depozitare, societatea nu are drept de deducere".*

Totodată, societatea susține că în această situație are loc *„afectarea mediului concurențial prin aplicarea de tratamente fiscale diferite unor situații similare",* respectiv *„în cazul în care o persoană impozabilă achiziționează doar terenurile, după ce în prealabil demolarea clădirilor aferente a fost realizată de către vânzător (costul demolării fiind inclus în prețul de vânzare al terenului), TVA aferentă achiziției este considerată deductibilă. Pe de altă parte, în cazul în care o persoană impozabilă achiziționează teren şi clădirile aferente, urmând ca demolarea acestora să fie făcută de cumpărător sau de o terță parte în numele acestuia, TVA aferentă achiziției de clădiri este nedeductibilă, considerându-se că achiziția nu a fost realizată în scopul desfăşurării de operațiuni taxabile, chiar dacă intenția persoanei impozabile este de a dezvolta un ansamblu rezidențial, şi implicit de a realiza operațiuni taxabile (vânzarea de apartamente) în ambele cazuri",* fapt ce *„contravine principiului sistemului comun privind TVA, conform căruia TVA trebuie să conducă la o neutralitate inclusiv în domeniul concurenței, astfel încât, bunurile şi serviciile similare să suporte aceeaşi sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție şi de distribuție."*

Societatea invocă în acest sens principiul neutralității fiscale impus statelor membre pentru a evita crearea de distorsiuni concurențiale, principiul enunțat în preambulul Directivei 112/2006/CE în paragraful 7, cât şi în cazul C-453/02 al Curții Europene de Justiție, paragraful 24.

De asemenea, societatea susține că *„ar fi pusă în situația de a aplica TVA la TVA – prin faptul că baza impozabilă a apartamentelor construite şi vândute ar include şi costurile care cuprind TVA (parte din suma de TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere), fapt ce este în contradicție cu prevederile Codului fiscal, art.137 (3) lit.b."*

Totodată, societatea afirmă că *"autoritatea fiscală nu se poate substitui părților în a determina prețul construcțiilor, valoarea stabilită de inspectorii fiscali în baza unei evaluări ulterioare realizată de societate,*

neputând fi considerată preț al vânzării-cumpărării, şi astfel folosită ca baza impozabilă din punct de vedere al TVA", precizând că *„Valoarea imobilului a fost împărțită în valoarea terenului şi valoarea clădirilor doar din motive de înregistrare contabilă la nivelul societății (cumpărător) şi nu reflectă voința părților la momentul tranzacției. Astfel, valorile folosite de către organele de control pentru o defalcare artificială a prețului unic au fost preluate dintr-un raport de evaluare întocmit la cererea exclusivă a cumpărătorului (societatea) pentru unicul scop de a înregistra în conturi contabile diferite achizițiile (conform cerințelor contabile), raport de evaluare întocmit ulterior tranzacției (ulterior cumpărării imobilelor de la SC .X. .X. RO SRL şi SC .X. S.A)."*

<u>În ceea ce priveşte TVA aferentă unor achiziții de servicii:</u>

Societatea susține că *„este îndreptățită să deducă TVA aferentă achizițiilor de servicii, deoarece achiziția acestora a fost efectuată în scopul desfăşurării de operațiuni taxabile, în conformitate cu legislația şi jurisprudența UE direct aplicabilă în România",* invocând în acest sens prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

Societatea precizează că *„a încheiat contracte cu partenerii săi comerciali din afara României",* în care se angajează să suporte *„cheltuielile de cazare în cazul deplasării anumitor angajați ai prestatorilor de servicii (experți cum ar fi arhitecți, ingineri, etc.) în România în vederea prestării serviciilor contractate."*

Totodată, S.C. .X. .X. S.R.L. menționează că *„facturile de cazare sunt întocmite pe numele societății şi conțin toate elementele obligatorii prevăzute la art.155 (5) din Codul fiscal, precum şi faptul că deplasarea partenerilor în cauză este realizată în interesul societății, pentru activitatea taxabilă a acesteia (dezvoltarea proiectului imobiliar şi vânzarea apartamentelor)"* şi că *„chiar şi în cazul în care facturile ar fi fost întocmite pe numele persoanelor în cauză (reprezentând personal pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă), în conformitate cu pct.46 (3) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, TVA aferentă ar fi fost deductibilă."*

Societatea afirmă că *„pentru justificarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției de „Paella de pui – eveniment 1 iunie",* în sumă de .X./ lei, conform tabelului întocmit de societate la pagina 7 din contestație, *„aceasta a fost realizată în scopul evenimentului desfăşurat cu ocazia inaugurării proiectului rezidențial .X./ Residencias. Astfel, cheltuielile aferente acestei achiziții reprezintă cheltuieli de marketing şi publicitate, iar achiziția a fost realizată în vederea desfăşurării de operațiuni taxabile (vânzarea de apartamente)".*

În acest sens, societatea invocă prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, precizând că pentru aceste servicii *„deține facturi în original, ce cuprind informațiile prevăzute la art.155 alin.(5), prin urmare condițiile de exercitare a dreptului de deducere sunt îndeplinite”.*

<u>În ceea ce priveşte TVA aferentă cheltuielilor de protocol:</u>

Societatea susține că a achiziționat de la DDB .X. S.R.L. cu facturile nr. .X.//11.06.2007 în valoare totală de .X./ lei (din care TVA .X./ lei) şi nr. .X.//22.06.2007, în valoare totală de .X./ lei (din care TVA .X./ lei) *„servicii de marketing şi publicitate”, „în scopul promovării unui eveniment de lansare a produselor sale”,* şi că în mod eronat acestea au fost contabilizate în contul de cheltuieli de protocol, precizând că *„substanța economică a tranzacției primează înregistrării eronate în contabilitate în contul de cheltuieli de protocol, această înregistrare neavând nicio implicație asupra dreptului de deducere.”*

Totodată, societatea precizează că în anul 2008 a înregistrat, de asemenea, în mod eronat ca şi cheltuieli de protocol, cheltuielile de marketing şi amenajare birou comercial din incinta sediului societății şi că *„în baza aceleiaşi argumentații, organul de control a considerat deductibil TVA aferentă unei situații similare în 2008, dar a omis să aplice acelaşi tratament şi pentru 2007”.*

S.C. .X. .X. S.R.L. susține că *„pentru serviciile de mai sus, societatea îndeplineşte atât condițiile prevăzute la art.145 (2) din Codul fiscal, precum şi condițiile formale prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, deținând facturi în original, ce cuprind informațiile prevăzute la art.155 (5)”.*

<u>În ceea ce priveşte majorările de întârziere aferente TVA:</u>

Societatea susține că acestea au fost calculate eronat de către organele de inspecție fiscală. Astfel:

- la calculul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală *„au preluat în mod eronat pentru luna aprilie 2007 suma de .X./ lei reprezentând chirie colectată suplimentar pentru construcțiile puse la dispoziția S.C. .X. S.A. în mod gratuit”,* în loc de .X./ lei, suma prezentă în anexa nr.11 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./18.12.2009.

- *„în conformitate cu deconturile depuse de societate, aceasta s-a aflat în poziție de plată a TVA în lunile decembrie 2007 (.X./ lei), ianuarie 2008 (.X./ lei), februarie 2008 (.X./ lei) şi martie 2008 (.X./ lei), perioade pentru care a plătit TVA datorat cu întârziere. Taxa aferentă lunii decembrie 2007 a fost achitată în februarie , iar taxa aferentă lunilor ianuarie, februarie şi martie a fost achitată pe data de 7 mai 2008”, „astfel, în coloana „suma pentru care se calculează majorări” s-a efectuat o diferență incorectă între o*

sumă stabilită de control ce conținea şi soldul anterior dar deja achitat şi suma din luna curentă (aprilie 2008). În consecință, suma pentru care s-au calculat majorări este supraestimată cu suma de .X./ lei (sumă anterior cumulată dar achitată)", deci *„maximul sumei pentru care se calculează penalități ar fi trebuit să fie .X. lei (.X. lei + .X. lei) şi nu .X. lei."*

S.C. .X. .X. S.R.L. solicită *„recalcularea majorărilor de întârziere în conformitate cu prevederile legale în vigoare, luând în considerare termenele la care s-a făcut plata TVA datorată de către societate, precum şi preluarea corectă a sumelor impuse suplimentar",* precizând că *„majorările de întârziere calculate de organele de control sunt supraestimate cu .X. lei".* În susținere, societatea anexează o situație a majorărilor de întârziere calculate de către aceasta, în sumă de .X. lei, față de suma de .X. lei, stabilită de organele de inspecție fiscală.

II. Organele de inspecție fiscală ale Administrației finanțelor publice sector .X., au efectuat o inspecție parțială la S.C. .X. .X. S.R.L. care a cuprins perioada 19.07.2004 – 31.05.2009 şi a avut drept obiectiv soluționarea deconturilor de TVA cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA nr. .X./26.01.2009 aferent lunii decembrie 2008 pentru suma de .X. lei şi nr. .X./24.06.2009 aferent lunii mai 2009 pentru suma de .X. lei, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./18.12.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X.18.12.2009, contestată.

a) Urmare verificării perioadei 19.07.2004-31.12.2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./29.08.2005 şi a facturii fiscale nr. .X./29.08.2005 de la S.C. .X. S.A. un imobil compus din teren şi clădirile situate pe acesta, în str.x, nr.x, sector x, .X. (fosta fabrică de X .X.), având o suprafață totală de 29.734,93 mp, alcătuit din loturi, identificate cu următoarele numere cadastrale: nr. .X./1/2, nr. .X./1/3, nr. .X./2, nr. .X./3 şi nr. .X./4. Valoarea imobilului este de .X. Euro, respectiv .X. lei. Societatea a înregistrat în contabilitate taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, evidențiind taxa pe valoarea adăugată atât ca TVA deductibilă cât şi ca TVA colectată în decontul de TVA, întocmind nota contabilă 4426 „TVA deductibilă" = 4427 „TVA colectată", conform prevederilor pct.82 alin.(6) din H.G. nr.1861/2006 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, şi art.160¹ alin.(2) lit.b) şi lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate, în luna august 2005, în contul 212A „Construcții”, valoarea construcțiilor, respectiv suma de .X. lei, în baza facturii nr. .X./29.08.2005 emise de S.C. .X. S.A, iar potrivit Raportului de evaluare nr. .X./28.09.2005 efectuat de către un expert ANEVAR, valoarea imobilului era de .X. lei, din care: teren .X. lei şi construcții .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 26.05.2006, S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat cu S.C. .X. Confort S.R.L. contractul de demolare nr.01, având ca obiect demolarea tuturor construcțiilor existente pe terenul din .X., str.x, nr.x, sector x, identificat cu numerele cadastrale nr. .X./1/2, nr. .X./1/3, nr. .X./2, nr. .X./3 şi nr. .X./4 în suprafață de 29.734,93 mp, precum şi evacuarea molozului şi a tuturor celorlalte materiale, reziduri, gunoaie, deşeuri, etc., rezultate în urma demolării construcțiilor, astfel încât terenurile să ajungă la nivelul solului şi pe acestea să nu se mai găsească nicio structură construită, nicio platformă de beton, nicio infrastructură, etc., respectiv toate plăcile de beton şi fundațiile existente pe terenuri sau sub acestea să fie înlăturate în totalitate. Totodată, S.C. .X. Confort S.R.L. s-a obligat să obțină Autorizația de demolare cu privire la construcții, în conformitate cu toate normele tehnice reglementărilor în domeniu, într-un termen de 45 zile de la data semnării contractului. Astfel, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală Autorizația de desființare nr. .X./39”B” din data de 15.06.2006, având termen de valabilitate 12 luni de la data emiterii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 15.01.2007 a fost încheiat Procesul verbal nr.9, între S.C. .X. .X. S.R.L. şi S.C. .X. Confort S.R.L. privind recepția la terminarea lucrărilor de demolare la obiectivul Fabrica de pâine .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru stabilirea valorii juste de piață şi pentru înregistrarea în contabilitate, a fost întocmit de către un expert ANEVAR un raport de evaluare, respectiv Raportul nr.X./29.12.2006, reevaluând astfel valoarea imobilului la 31.12.2006 la suma de .X. lei. Potrivit acestui raport, societatea a înregistrat în contabilitate la data de 31.12.2006, terenul în sumă de .X., în contul 211.01.01 „Terenuri”, iar clădirea în sumă de .X. lei în contul 212.01 „Construcții”, apoi clădirea a fost scăzută din gestiune prin nota contabilă 658.03 „Alte cheltuieli de exploatare” = 212.01 “Construcții”.

Astfel, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au micşorat baza de deducere a taxei pe valoarea adăugată cu suma de .X. lei şi implicit taxa pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de **.X. lei,** reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate pentru

achiziția construcțiilor situate în .X., str.X, nr.X, sector X (fosta fabrică de X .X.), pentru care nu a existat intenția realizării de operațiuni taxabile, ci intenția de a le demola, societatea neavând astfel drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

Totodată, luând în considerare Punctul de vedere înregistrat de societate la Administrația finanțelor publice sector .X. sub nr. .X./17.12.2009, organele de inspecție fiscală au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă următoarelor construcții situate în .X., str. .X., nr.X, sector X (fosta fabrică de X .X.), respectiv C7- Regulator gaze, C10 – Cabină poartă, C11 – Siloz făină, magazie şi anexe, C25 - Cabină poartă, C27 – Magazin de prezentare, ținând cont de faptul că acestea au fost folosite de societate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

b) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat conform contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./16.01.2006 de la S.C. .X. International RO S.R.L. un imobil compus din teren şi construcții ridicate pe acesta (inclusiv calea ferată existentă pe teren şi bunurile mobile existente pe acesta, ex.locomotivă) în sumă totală de .X. Euro, respectiv .X. lei, situat în str. .X., nr.X, sector X, .X. (fost Bulevardul BX nr.XA, sector X, .X.), având o suprafață totală de 28.018 mp.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în baza facturii nr.X/16.01.2006, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, evidențiind taxa pe valoarea adăugată, atât ca TVA deductibilă cât şi ca TVA colectată în decontul de TVA, şi întocmind nota contabilă 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată”, conform prevederilor pct.82 alin.(6) din H.G. nr.1861/2006 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, şi art.160¹ alin.(2) lit.b) şi lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit Raportului de evaluare nr. .X./31.01.2006 efectuat de către un expert ANEVAR, valoarea imobilului este în sumă totală de .X. lei, din care: teren în sumă de .X. lei şi construcții în sumă de .X. lei, precum şi faptul că, în baza acestui raport, societatea a înregistrat în contabilitate în luna ianuarie 2006 în contul 212A „Construcții”, valoarea construcțiilor, respectiv suma de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 24.05.2006 şi în data de 26.05.2006, S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat cu S.C. .X. Confort S.R.L. contractele de demolare nr.74, respectiv nr.01, având drept

obiect demolarea tuturor construcțiilor existente în str. .X. nr.X, sector 2, .X., în suprafață de 28.018 mp, şi evacuarea molozului şi a tuturor celorlalte materiale, reziduri, gunoaie, deşeuri, etc., rezultate în urma demolării construcțiilor, astfel încât terenurile să ajungă la nivelul solului şi pe acestea să nu se mai găsească nicio structură construită, nicio platformă de beton, nicio infrastructură, etc., respectiv toate plăcile de beton şi fundațiile existente pe terenuri sau sub acestea să fie înlăturate în totalitate. Totodată, S.C. .X. Confort S.R.L. s-a obligat să obțină Autorizația de demolare într-un termen de 45 zile de la data semnării contractului. Astfel, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală Autorizația de demolare nr. .X./"B" din data de 15.10.2006, având termen de valabilitate 12 luni de la data emiterii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 15.01.2007 a fost încheiat Procesul verbal nr.X între S.C. .X. .X. S.R.L. şi S.C. .X. Confort S.R.L. privind recepția la terminarea lucrărilor de demolare la obiectivul Fabrica de X .X., respectiv Bd. .X. nr.XA, sector 3 (actual str. .X. nr.X sector X).

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru stabilirea valorii juste de piață şi pentru înregistrarea în contabilitate, a fost întocmit de către un expert ANEVAR, Raportul de evaluare nr. .X./29.12.2006, reevaluând astfel valoarea terenului la data de 31.12.2006 la suma de .X. lei. Potrivit acestui raport, societatea a înregistrat în contabilitate la data de 31.12.2006, terenul în sumă de .X., în contul 211.01.03 „Terenuri", iar clădirea în sumă de .X. lei în contul 212.03 „Construcții", apoi clădirea a fost scăzută din gestiune prin nota contabilă 658.03 „Alte cheltuieli de exploatare" = 212.03 "Construcții".

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au micşorat baza impozabilă cu suma de .X. lei şi implicit taxa pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de **.X./ lei,** reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate pentru achiziția construcțiilor (inclusiv calea ferată existentă pe teren şi bunurile mobile existente pe acesta, ex.locomotivă) situate în .X., str. .X. nr.4, sector X, fost Bd-ul .X. nr.151A, sector 3, pentru care nu a existat intenția realizării de operațiuni taxabile, ci intenția de a le demola, societatea neavând astfel drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

c) Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA aferentă facturilor de achiziție servicii de cazare pentru persoane care nu erau angajate la societate, închiriere ATV şi paintball, servicii care nu au fost utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile. Astfel, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X./ lei.

d) Organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2006 şi 2007 societatea a înregistrat pierderi fiscale, fapt pentru care au procedat, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu punctul 6 alin.(12) din H.G. nr.1861/2006 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, la colectarea TVA aferentă documentelor ce au stat la baza introducerii în contabilitate a achizițiilor de protocol în sumă totală de X lei.

e) De asemenea, organele de inspecție fiscală, în urma recalculării TVA deductibilă şi colectată, au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, începând cu data de 26.10.2005 până la data de 25.08.2008, conform prevederilor art.121 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

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

1) 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. .X. S.R.L. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă construcțiilor achiziționate, în condițiile în care aceste bunuri imobile au fost demolate fără să fie folosite ca atare pentru realizarea de operațiuni taxabile.

În fapt, societatea a achiziționat de la S.C. .X. S.A. un imobil compus din teren şi clădirile situate pe acesta, în str. .X., nr.1, sector 2, .X. (fosta fabrică de pâine .X.), în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./29.08.2005 şi a facturii fiscale nr. .X./29.08.2005.

De asemenea, societatea a achiziționat de la S.C. .X. International RO S.R.L. un imobil compus din teren şi construcții ridicate pe acesta (inclusiv calea ferată existentă pe teren şi bunurile mobile existente pe acesta, ex.locomotivă) situat în strada .X., nr.X, sector X, .X. (fost Bulevardul

.X. nr.151A, sector X, .X.), conform contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./16.01.2006.

Pentru achiziția acestor două imobile, societatea a aplicat măsurile de simplificare (înregistrând în evidența contabilă şi în decontul de TVA, taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă deductibilă, cât şi ca taxă colectată) pentru valoarea reprezentând TVA, conform prevederilor art.160¹ alin.(2) lit.b) şi lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, analizând documentele prezentate de societate, au constatat că o parte din construcțiile achiziționate în anul 2005 şi în anul 2006 au fost demolate pentru construirea Complexului Rezidențial .X./ Residencias, lucrările de demolare fiind finalizate în data de 15.01.2007, când a fost încheiat procesul verbal nr.9 între S.C. .X. .X. S.R.L. şi S.C. .X. Confort S.R.L., fapt pentru care în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările şi completările ulterioare, au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru construcțiile situate în str. .X., şi taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei pentru construcțiile situate în strada .X..

În drept, potrivit art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările şi completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 25.07.2005-31.12.2006:

„(3) Dacă bunurile şi serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, şi pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;"

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate şi pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă, dacă bunurile şi serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.12.2009, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. a

achiziționat în baza contractelor de vânzare-cumpărare autentificate sub nr. .X./29.08.2005, respectiv nr. .X./16.01.2006, de la S.C. .X. S.A., respectiv de la S.C. .X. International RO S.R.L., imobilele compuse din teren şi construcții ridicate pe acestea, situate în .X., str. .X., (fosta fabrică de pâine .X.), respectiv str. .X., (inclusiv calea ferată existentă pe teren şi bunurile mobile existente pe acesta, ex.locomotivă), pentru care a aplicat măsurile de simplificare evidențiind taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de 5.544.768,91 lei, atât ca TVA deductibilă cât şi ca TVA colectată în decontul de TVA, întocmind nota contabilă 4426 „TVA deductibilă" = 4427 „TVA colectată", conform prevederilor pct.82 alin.(6) din H.G. nr.1861/2006 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, şi art.160¹ alin.(2) lit.b) şi lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.12.2009 se reține că în lunile august 2005 şi ianuarie 2006, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 212A „Construcții", valoarea construcțiilor, suma de .X. lei, în baza facturii nr. .X./29.08.2005 emisă de S.C. .X. S.A., pentru construcțiile situate în str. .X., şi suma de .X. lei, în baza Raportului de evaluare nr. .X./31.01.2006, pentru construcțiile situate în str. .X..

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 24.05.2006 şi în data de 26.05.2006, S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat cu S.C. .X. Confort S.R.L. contractele de demolare nr.74, respectiv nr.01, având ca obiect demolarea tuturor construcțiilor existente în .X., sector 2, str. .X., nr.1, şi în str. .X., nr.4, şi evacuarea molozului şi a tuturor celorlate materiale, reziduri, gunoaie, deşeuri, etc., rezultate în urma demolării construcțiilor, astfel încât terenurile să ajungă la nivelul solului şi pe acestea să nu se mai găsească nicio structură construită, nicio platformă de beton, nicio infrastructură, etc., respectiv toate plăcile de beton şi fundațiile existente pe terenuri sau sub acestea să fie înlăturate în totalitate.

De asemenea, se reține că societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală Autorizația de demolare nr. .X./"B" din data de 15.10.2006 şi Autorizația de desființare nr. .X./39"B" din data de 15.06.2006, având termen de valabilitate 12 luni de la data emiterii, precum şi că societatea a scăzut din gestiune clădirile înregistrate în contul 212 „Construcții", urmare a faptului că în data de 15.01.2007 a fost încheiat Procesul verbal nr.9 între S.C. .X. .X. S.R.L. şi S.C. .X. Confort S.R.L. privind recepția la terminarea lucrărilor de demolare la obiectivul Fabrica de pâine .X., respectiv Bd. .X. nr.151A, sector 3 (actual str. .X. nr.4, sector 2).

Se reține, de asemenea, că pentru o parte din clădirile achiziționate situate în .X., str. .X., nr.1, sector 2 (fosta fabrică de pâine .X.), respectiv clădirile pentru C7- Regulator gaze, C10 – Cabină poartă, C11 – Siloz făină, magazie şi anexe, C25 - Cabină poartă, C27 – Magazin de prezentare, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă, deoarece acestea au fost folosite de S.C. .X. .X. S.R.L. în scopul realizării de operațiuni taxabile, potrivit punctului de vedere înregistrat de societate la Administrația financiară sector .X. sub nr. .X./17.12.2009.

Se reține că societatea, prin contestația formulată, susține că achiziționarea şi demolarea construcțiilor aflate pe terenurile în cauză era obligatorie pentru construcția Complexului Rezidențial .X./ Residencias deoarece în lipsa achiziționării acestor construcții, terenul devenea inutil pentru scopul intenționat de societate.

Astfel, având în vedere atât constatările organelor de inspecție fiscală, cât şi susținerea societății contestatoare, se reține că imobilele constând în construcțiile care au fost achiziționate inițial şi ulterior au fost demolate, nu au fost utilizate ca atare deloc de către societatea contestatoare. Mai mult, acestea au fost achiziționate cu scopul bine determinat, cert de demolare, prin urmare, societatea nu a îndeplinit condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției construcțiilor, respectiv acestea nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă achiziției unor părți din construcțiile situate în .X., str. .X., nr.1, sector 2 (fosta fabrică de pâine .X.), şi în sumă de **.X./ lei** aferentă achiziției construcțiilor (inclusiv calea ferată existentă pe teren şi bunurile mobile existente pe acesta, ex.locomotivă) situate în .X., str. .X. nr.X, sector X (fost Bd. .X. nr.X A, sector X).

Totodată, având în vedere scopul pentru care construcțiile respective au fost achiziționate, respectiv pentru a fi demolate, precum şi faptul că această intenție s-a şi materializat pentru o parte din construcțiile achiziționate, lucrările de demolare fiind finalizate în anul 2007, respectiv la data de 15.01.2007, conform Procesului verbal nr.9 încheiat între S.C. .X. .X. S.R.L. şi S.C. .X. Confort S.R.L., se reține că în acelaşi sens s-a pronunțat pentru o speță similară şi Direcția de legislație în domeniul taxei pe valoarea adăugată din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr. .X.//24.10.2008, anexată la dosarul cauzei, care precizează:

„/.../ dreptul de deducere a TVA se acordă pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfăşura activități supuse TVA.

Totuşi, în cazul în care o persoană impozabilă cumpără bunuri imobile pentru a le demola, deci fără a avea intenția să le utilizeze ca atare, nu sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere în momentul achiziției".

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a) din Ordinul Preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

„Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt şi de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;",

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. .X. S.R.L. pentru suma de **.X. lei,** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă construcțiilor achiziționate în vederea demolării şi a căror demolare s-a şi materializat, lucrările de demolare fiind finalizate la data de 15.01.2007, conform Procesului verbal nr.9 între S.C. .X. .X. S.R.L. şi S.C. .X. Confort S.R.L.

În ceea ce priveşte invocarea de către societatea contestatoare a prevederilor pct.45 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfăşoare o activitate economică, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât pe de o parte acestea sunt incidente unei alte perioade, respectiv au aplicabilitate începând cu data de 01.01.2007, în condițiile în care societatea şi-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă construcțiilor respective în perioada august 2005– ianuarie 2006, şi sunt date în aplicarea prevederilor art.145 alin.(4), respectiv acordarea dreptului de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform prevederilor art.153, ceea ce nu este aplicabil speței în cauză, societatea fiind înregistrată ca plătitoare de TVA la momentul tranzacțiilor respective, iar pe de altă parte, aşa cum s-a reținut mai sus, construcțiile au fost achiziționate în vederea demolării, demolare ce s-a şi materializat, societatea nefăcând dovada că utilizat aceste construcții ca atare, în scopul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, cazurile C-465/03 şi C-453/02 prezentate în argumentele societății, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât deciziile Curții Europene de Justiție sunt opozabile doar autorităților membre ale Uniunii Europene, iar Romania nu era membră a Uniunii Europene în anii 2005 şi 2006, când societatea şi-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă construcțiilor achiziționate în vederea demolării, în speță aplicându-se legislația internă privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare la data efectuării operațiunilor de către societate.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia construcțiile respective se încadrează în categoria „ruine", nici acest argument nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit Rapoartelor de evaluare nr. .X./28.09.2005 şi nr. .X./29.12.2006 efectuate de către experți ANEVAR, valoarea justă şi de piață a construcțiilor din .X., sector X, str. .X., nr.1, este superioară celei de achiziție, constatându-se o creştere a valorii acestora de la .X. lei la .X. lei.

De asemenea, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, argumentul societății potrivit căruia *"autoritatea fiscală nu se poate substitui părților în a determina prețul construcțiilor, valoarea stabilită de inspectorii fiscali în baza unei evaluări ulterioare realizată de societate, neputând fi considerată preț al vânzării-cumpărării, şi astfel folosită ca baza impozabilă din punct de vedere al TVA",* întrucât chiar dacă prețul de vânzare-cumpărare aferent imobilelor achiziționate, compuse din teren şi construcții aflate pe terenurile în cauză, a fost stabilit de către părți în mod global, în situația în speță, din punct de vedere fiscal, terenurile şi construcțiile nu se tratează ca un tot unitar, ci individual, pe fiecare în parte, fiind impozitate diferit, astfel că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit ca bază de impozitare a taxei pe valoarea adăugată valoarea de piață a imobilelor defalcată pe teren şi construcții potrivit rapoartelor de evaluare efectuate de experții ANEVAR.

2). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de <u>2.004</u> lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X. S.R.L. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de cazare efectuate în favoarea unor persoane care nu au calitatea de salariați ai societății, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că serviciile au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada 16.02.2007-06.11.2008, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, aferentă unor facturi de achiziție emise de diverşi furnizori, reprezentând servicii cazare pentru următoarele persoane: X, etc.

Întrucât, organele de inspecție fiscală au constatat că persoanele pentru care au fost achiziționate serviciile de cazare nu sunt angajate ale S.C. .X. .X. S.R.L., nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat.

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

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere […]

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

a) operațiuni taxabile;"

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

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.12.2009 se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada februarie 2007–noiembrie 2008 societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de cazare, pentru persoane care nu au calitatea de angajați ai societății, servicii care nu sunt în scopul operațiunilor sale taxabile, fapt pentru care au stabilit că S.C. .X. .X. S.R.L. nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii.

De asemenea, se reține că societatea prin contestația formulată, susține că aceste achiziții de servicii sunt efectuate în scopul desfăşurării activităților sale. În acest sens, societatea aduce ca argument faptul că are încheiate contracte de prestări servicii cu partenerii săi comerciali din afara României, prin care s-a angajat să suporte cheltuielile de cazare în cazul deplasării anumitor angajați ai prestatorilor de servicii (experți cum ar fi arhitecți, ingineri, etc.) în România în vederea prestării serviciilor contractate, fără să înțeleagă să depună aceste contracte, din analiza cărora să se stabilească măsura în care serviciile de cazare achiziționate sunt în folosul operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, față de acest argument al societății, prin adresa nr. .X.//19.02.2010, organele de inspecție fiscală precizează că au analizat contractul FN/01.01.2008 încheiat cu S.C. .X. Inmobiliaria S.A., constatând că acesta nu conține informații sau alte anexe în care să se specifice exact lista persoanelor ce vor face obiectul deplasărilor în România, fişa postului al vreunui angajat şi nici nu prevede onorariul acordat acestora, iar în perioada de desfăşurare a inspecției fiscale, societatea nu a prezentat documente justificative în vederea numirii personalului pus la dispoziția societății, în beneficiul său, de către partenerul extern.

Față de cele ce preced, se reține că argumentele societății contestatoare, fără a fi susținute de documente probante nu sunt în măsură să înlăture şi să combată constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv că serviciile de cazare sunt în favoarea unor persoane care nu au calitatea de salariați ai societății şi că acestea nu au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de cazare pentru persoane care nu au calitatea de salariați ai societății, întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a) din Ordinul Preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

„Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt şi de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată, contestația formulată de S.C. .X. .X. S.R.L. pentru suma de **2.004 lei,** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia *„facturile de cazare sunt întocmite pe numele societății şi conțin toate elementele obligatorii prevăzute la art.155 (5) din Codul fiscal, precum şi faptul că deplasarea partenerilor în cauză este realizată în interesul societății, pentru activitatea taxabilă a acesteia (dezvoltarea proiectului imobiliar şi vânzarea apartamentelor)*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a

cauzei, întrucât deținerea unei facturi care conține informații obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia *„şi în cazul în care facturile ar fi fost întocmite pe numele persoanelor în cauză (reprezentând personal pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă), în conformitate cu pct.46 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, TVA aferentă ar fi fost deductibilă”,* nici acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit prevederilor pct.46 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, invocat de societate,

„(3) Facturile sau alte documente legale emise pe numele salariaților unei persoane impozabile aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri sau alte unități similare, sunt aceleaşi documente prevăzute la alin.(1) pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, <u>însoțite de decontul de deplasare.</u> Aceleaşi prevederi se aplică şi în cazul personalului pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă sau pentru administratorii unei societăți comerciale.”,

deci în această situație ipotetică, societatea trebuia să justifice exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de cazare cu facturi însoțite de decontul de deplasare şi de asemenea, cu dovada că serviciile de cazare achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

3). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de <u>.X./ lei,</u> Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X. S.R.L. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura seria BBCC nr.X/03.06.2008 reprezentând „paella de pui – 200 buc.”, emisă de S.C. Group .X./ S.R.L., în condițiile în care societatea contestatoare susține că aceste achiziții au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, respectiv în scop de marketing şi publicitate, fără ca acest argument să fie probat de natura achiziției efectuate şi/sau prin documente justificative.

În fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei aferentă facturii seria BBCC nr.X/03.06.2008 reprezentând „paella de pui – 200 buc.”, emisă de S.C. Group .X./ S.R.L.

Organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor efectuate, au constatat că aceste achiziții nu au fost destinate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, astfel încât S.C. .X. .X. S.R.L. nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunii, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr..X./18.12.2009, factura seria BBCC nr.X/03.06.2008 emisă de S.C. Group .X./ S.R.L., anexată de societate la contestație, se reține că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei aferentă facturii menționată mai sus, reprezentând „paella de pui – 200 buc.”. Organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor efectuate, au constatat că aceste achiziții nu au fost destinate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, astfel încât S.C. .X. .X. S.R.L. nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

De asemenea, din analiza contestației, se reține că societatea motivează că această achiziție *„a fost realizată în scopul evenimentului desfăşurat cu ocazia inaugurării proiectului rezidențial .X./ Residencias. Astfel, cheltuielile aferente acestei achiziții reprezintă cheltuieli de marketing şi publicitate, iar achiziția a fost realizată în vederea desfăşurării de operațiuni*

taxabile (vânzarea de apartamente)", depunând în susținere doar copia facturii de achiziție.

Se reține, totodată, că organele de inspecție fiscală precizează că *„în timpul inspecției fiscale, societatea nu a prezentat niciun contract încheiat cu S.C. Group .X./ S.R.L., mai mult decât atât, în factura nr.X/03.06.2008 nu este înscrisă trimiterea către un contract din care să rezulte faptul că această este o achiziție de servicii şi nu de bunuri, sau cheltuieli ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații sau mese partenerilor de afaceri, caracteristice cheltuielilor de protocol."*

Totodată, se reține că nici în susținerea contestației, societatea nu a înțeles să depună documente justificative care să probeze aceste afirmații, respectiv un contract încheiat cu S.C. Group .X./ S.R.L., precum şi orice alt document care să probeze natura *„de marketing şi publicitate"* a acestor achiziții, aşa cum afirmă societatea, respectiv prezentarea planului de marketing adoptat cu identificarea oportunităților şi dezavantajelor, a obiectivelor de marketing şi a strategiilor de atingere a acestora, programul acțiunilor de marketing, metodele de promovare folosite, respectiv promoții, publicitate, site web etc, fapt pentru care acest argument al societății, nefiind susținut cu documente justificative, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, având în vedere natura acestor achiziții, respectiv „paella de pui – 200 buc.", precum şi precizările organelor de inspecție fiscală citate mai sus, rezultă fără echivoc că acestea nu reprezintă cheltuieli de marketing şi publicitate, respectiv aceste achiziții nu au legătură cu viziunea de marketing, exprimată prin mixul de marketing care presupune orientarea activității de marketing către preț, produs, plasare-distribuție şi promovare în scopul atingerii obiectivelor propuse şi a strategiilor şi tacticilor de marketing, respectiv nu au legătură cu activitatea de promovare a imaginii companiei şi a produselor sale, simpla invocare de către contestatoare a naturii *„de marketing şi publicitate",* a cheltuielilor nu determină automat acest caracter al achizițiilor efectuate.

Prin urmare, achizițiile efectuate de S.C. .X. .X. S.R.L. în baza facturii seria BBCC nr.X/03.06.2008 de la S.C. Group .X./ S.R.L., reprezentând „paella de pui – 200 buc.", prin natura acestora, precum şi prin lipsa de documente probatorii prin care să se facă dovada achiziționării acestora în scop *„de marketing şi publicitate"*, reprezintă cheltuieli care nu au legătură cu activitatea economică desfăşurată de societate şi pe cale de consecință nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei şi prevederile legale aplicabile speței în cauză, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura seria BBCC nr.X/03.06.2008 reprezentând „paella de pui – 200 buc.", emisă de S.C. Group .X./ S.R.L., fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a) din Ordinul Preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

„Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt şi de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;",

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. .X. S.R.L. pentru suma de **.X./ lei,** reprezentâd taxa pe valoarea adăugată.

4). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X. S.R.L. are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor achiziționate de la S.C. DDB .X. S.R.L. şi considerate ca fiind cheltuieli de protocol, în condițiile în care societatea a înregistrat pierdere şi susține că în mod eronat a înregistrat respectivele achiziții în acest fel deoarece acestea reprezintă cheltuieli de marketing şi publicitate, fără ca acest argument să fie probat de natura achizițiilor efectuate şi/sau prin documente justificative.

În fapt, în anul 2007, societatea a achiziționat de la S.C. DDB .X. S.R.L., în baza facturilor seria BWCI, nr. .X.//11.06.2007 şi nr. .X.//22.06.2007, bunuri şi servicii pe care le-a înregistrat în contul cheltuieli cu protocolul.

Întrucât, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în anul 2007 pierdere fiscală, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu punctul 6 alin.(12) din H.G. nr.1861/2006 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă

documentelor ce au stat la baza introducerii în contabilitate a cheltuielilor de protocol.

În drept, potrivit prevederilor art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunii:

„(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[…]

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum şi alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme."

Pentru explicitarea acestor prevederi, la pct.6 alin.(11) lit.a) şi alin.(12) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-a stipulat:

„(11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal."

"(12) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (11) lit. a) - c) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depăşirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată şi se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depăşesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depăşirii se calculează şi se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale."

Potrivit prevederilor legale citate, se reține că nu constituie livrare de bunuri acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum şi alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme, respectiv dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal. Depăşirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată şi se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depăşesc plafoanele. Taxa colectată aferentă

depăşirii se calculează şi se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.12.2009, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul de cheltuieli de protocol, bunurile şi serviciile achiziționate de la S.C. DDB .X. S.R.L., în baza facturilor seria BWCI, nr. .X.//11.06.2007 şi nr. .X.//22.06.2007. Întrucât, în anul 2007, societatea a înregistrat piedere fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu punctul 6 alin.(12) din H.G. nr.1861/2006 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, aferentă bunurilor şi serviciilor achiziționate de la S.C. DDB .X. S.R.L.

Totodată, se reține că societatea, prin contestația formulată, susține că aceste achiziții de bunuri şi servicii au fost destinate în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, fiind efectuate pentru desfăşurarea *„unui eveniment de lansare a produselor sale”*, reprezentând în fapt cheltuieli de marketing şi publicitate, deci au fost utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile. În sensul aceastor afirmații, societatea anexează Contractul Client-Agenție nr.X/31.01.2007, încheiat între S.C. .X. .X. S.R.L. şi S.C. DDB .X. S.R.L.

Din analiza contractului mai sus menționat, se reține că acesta prevede obiective ce nu corespund cu bunurile şi serviciile pe care societatea le-a achiziționat în baza facturilor nr. .X.//11.06.2007 şi nr. .X.//22.06.2007 emise de DDB .X. S.R.L., respectiv „cost cort– 50% din .X. euro”, „cost catering – 40% din .X. euro”, „eveniment lansare”, „producție placă inaugurală”, stationary pt. .X./” şi „stationary pt. .X.”.

Mai mult, din analiza facturilor mai sus menționate, se reține că pe acestea nu este înscrisă nicio trimitere către vreun contract, astfel încât să se poată identifica o corespondență între achizițiile din cuprinsul lor şi contractul anexat de societate la dosarul contestației.

De asemenea, se reține că societatea nu a depus în susținerea argumentelor invocate, niciun un alt document specific, care să probeze natura *„de marketing şi publicitate”* a acestor cheltuieli, respectiv planul de marketing adoptat cu identificarea oportunităților şi dezavantajelor, a obiectivelor de marketing şi a strategiilor de atingere a acestora, programul

acțiunilor de marketing, metodele de promovare folosite, respectiv promoții, publicitate, site web etc.

Astfel, se reține că nu rezultă că aceste achiziții de bunuri şi servicii au fost destinate unor activități ce au legătură cu viziunea de marketing, exprimată prin mixul de marketing care presupune orientarea activității de marketing către preț, produs, plasare-distribuție şi promovare în scopul atingerii obiectivelor propuse şi a strategiilor şi tacticilor de marketing, respectiv nu au legătură cu activitatea de promovare a imaginii companiei şi a produselor sale, simpla invocare de către contestatoare a naturii *„de marketing şi publicitate",* a cheltuielilor nu determină automat acest caracter al achizițiilor efectuate.

Prin urmare, argumentul societății potrivit căruia aceste achiziții de bunuri şi servicii au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, fiind pentru desfăşurarea *„unui eveniment de lansare a produselor sale"*, reprezentând *„cheltuieli de marketing şi publicitate",* fără să fie probat de documente justificative care să facă dovada că aceste achiziții de bunuri şi servicii de la DDB .X. S.R.L., au fost efectuate în scop de „marketing şi publicitate", nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei şi nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, nici argumentul societății potrivit căruia achizițiile efectuate în baza facturilor seria BWCI nr. .X.//11.06.2007 şi nr. .X.//22.06.2007 de la S.C. DDB .X. S.R.L. *„au fost contabilizate în mod eronat în contul de cheltuieli de protocol",* nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere cele precizate mai sus, şi mai mult, în condițiile în care societatea putea corecta aceste erori, or faptul că nu a intreprins nicio măsură în acest sens, susține constatarea organului de inspecție fiscală.

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei şi prevederile legale aplicabile speței în cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală, având în vedere că societatea a înregistrat pierdere fiscală în anul 2007, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă bunurilor şi serviciilor achiziționate cu facturile seria BWCI nr. .X.//11.06.2007 şi nr. .X.//22.06.2007 de la S.C. DDB .X. S.R.L., şi înregistrate de societate în contul de cheltuieli de protocol, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a) din Ordinul Preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

„Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt şi de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. .X. S.R.L. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

5). Referitor la majorările de întârziere aferente taxei 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 organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat în sarcina societății aceste accesorii, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că acestea nu au avut în vedere plățile efectuate de societate în contul obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, începând cu data de 26.10.2005 până la data de 25.08.2008, conform prevederilor art.121 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Prin contestatia formulată, societatea susține că „*Taxa aferentă lunii decembrie 2007 a fost achitată în februarie, iar taxa aferentă lunilor ianuarie, februarie şi martie a fost achitată pe data de 7 mai 2008”, „astfel, în coloana „suma pentru care se calculează majorări” s-a efectuat o diferență incorectă între o sumă stabilită de control ce conținea şi soldul anterior dar deja achitat şi suma din luna curentă (aprilie 2008). În consecință, suma pentru care s-au calculat majorări este supraestimată cu suma de .X./ lei (sumă anterior cumulată dar achitată)”,* iar *„maximul sumei pentru care se calculează penalități ar fi trebuit să fie .X. lei (.X. lei + .X. lei) şi nu .X. lei”.* Astfel, susține că *„majorările de întârziere calculate de organele de control sunt supraestimate cu .X. lei”*.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.(1) din Ordonanța nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, care prevede:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

şi prevederile art.120 alin.(1) din acelaşi act normativ, potrivit cărora:

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență şi până la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere, iar acestea se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență a obligației de plată şi până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a anexei la Raportul de inspecție fiscală nr..X./18.12.2009 -„Majorări. Situația calculului majorărilor de întârziere", precum şi adresei nr.X/23.11.2010, înregistrată la Direcția de soluționare a contestațiilor sub nr.909348/23.11.2010, se reține că organele de inspecție fiscală, la calculul obligațiilor fiscale reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar, nu au ținut cont de sumele achitate de societate, aşa cum de altfel, susține şi contestatoarea.

Cu privire la acest aspect, la Titlul VII „Inspecția", cap.1 „Sfera inspecției fiscale", art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, se prevede:

„(1) Inspecția are ca obiect verificarea legalității şi conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii şi exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.[…]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului; […]

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată şi/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum şi a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; […] "

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale reprezentând majorări de

întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz, şi să calculeze accesoriile la suma rezultată ca diferență între creanța fiscală stabilită şi suma plătită.

Mai mult, pentru egalitate de tratament, speței îi sunt aplicabile şi prevederile Deciziei nr.3 din 18 decembrie 2008 a Comisiei de proceduri fiscale publicată în Monitorul Oficial nr.883 din 24 decembrie 2008, care precizează că în situația în care în sarcina contribuabilului i-au fost ***„[…] stabilite de către organul fiscal diferențe datorate în plus față de creanța fiscală inițială, în condițiile legii, data stingerii, în limita sumei plătite suplimentar, este data plății astfel cum aceasta este definită de lege[…]”***

Totodată, se reține că prin contestatia formulată, societatea susține că „*Taxa aferentă lunii decembrie 2007 a fost achitată în februarie, iar taxa aferentă lunilor ianuarie, februarie şi martie a fost achitată pe data de 7 mai 2008”, „astfel, în coloana „suma pentru care se calculează majorări” s-a efectuat o diferență incorectă între o sumă stabilită de control ce conținea şi soldul anterior dar deja achitat şi suma din luna curentă (aprilie 2008). În consecință, „majorările de întârziere calculate de organele de control sunt supraestimate cu .X. lei”*.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum şi prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X.18.12.2009 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației finanțelor publice sector .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând majorări de întârziere 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 recalcularea majorărilor de întârziere aferente obligațiilor stabilite suplimentar de plată, pentru aceeaşi perioadă şi aceeaşi obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum şi de cele precizate prin prezenta decizie.

În consecință, se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, care precizează:

“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.”

coroborate cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

"Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. "

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei şi în temeiul prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, republicată, se

DECIDE

1) **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de S.C. .X. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X.18.12.2009 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației finanțelor publice sector .X., pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

2). **Desființarea** Deciziei de impunere nr. .X.18.12.2009 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației finanțelor publice sector .X., pentru suma de **.X. lei,** reprezentând majorări de întârziere 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 recalcularea majorărilor de întârziere aferente obligațiilor stabilite suplimentar de plată, pentru aceeaşi perioadă şi aceeaşi obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum şi de cele precizate prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL,
X