



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice – București  
Serviciul Soluționare Contestatii 1**



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - București

Str.Prof.Dr. Dimitrie Gerota, nr.13, sector 2,  
București

Tel: 021.307.57.64; Fax: 021.305.74.44

e-mail:Date.MunBucuresti.MB@mfinante.ro

Număr de înregistrare operator de date cu  
caracter personal ANSPDCP: 20494

**DECIZIA** nr. \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
privind soluționarea contestației formulate de  
**.X.**,  
cu sediul în x  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x cu privire la contestația formulată de **.X.**, cu sediul în x, reprezentată prin x în calitate de Administrator Special și avizată de Administrator judiciar – x prin reprezentant permanent – x.

Obiectul contestației înregistrată la Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. x, transmisă Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. x și înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr x, completată cu adresele înregistrate la D.G.R.F.P.B sub nr. x și nr. x îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. x și comunicată sub semnătură în data de 11.07.2016, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei TVA stabilită suplimentar;
- x lei dobânzi de întârziere aferente TVA rămasă de plată;
- x lei penalități de întârziere aferente TVA rămasă de plată.

Societatea în cauză contestă suma de **x lei**, reprezentând:

- x lei TVA stabilită suplimentar;
- x lei dobânzi de întârziere aferente TVA rămasă de plată;
- x lei penalități de întârziere aferente TVA rămasă de plată.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este învestită să soluționeze contestația formulată de .X..

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată, .X. solicită anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x și a Raportului de inspecție fiscală nr. x pentru suma de x lei reprezentând TVA și pentru suma de x lei reprezentând accesorii TVA, arătând următoarele:

- deține facturi în original pentru achizițiile din Anexa 3 la contestație pentru care a fost respins dreptul la deducere a TVA ca urmare a faptului că nu au fost prezentate facturile, suma TVA acoperită de aceste facturi este de **x lei**. Mai mult, organele de inspecție fiscală au dublat, respectiv triplat două achiziții în cadrul Anexei 8 la RIF, majorând astfel TVA stabilită în sarcina societății cu suma de x lei.

Conform prevederilor art.276, alin.(4) in Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală “ (4) *Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.* ”.

- organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat, netemeinic și nelegal la stabilirea în sarcina societății a obligației de plata în sumă de **x lei** reprezentând TVA nedeductibilă aferentă facturilor emise de persoane juridice dizolvate sau inactive și care aveau anulată înregistrarea în scopuri de TVA la data emiterii acestor facturi.

Contestatară consideră că, măsura neadmiterii deducerii TVA strict pe considerentul invalidității codului de TVA aparținând furnizorilor, este contrară interpretării CEJ cu privire la condițiile de formă ale deducerii TVA: “*legislația națională nu trebuie să excludă dreptul de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA*” .

- organele de inspecție fiscală au stabilit TVA nedeductibilă aferentă facturilor pentru închirieri imobile pentru care nu s-au prezentat notificări pentru opțiunea de aplicare a regimului de taxare în sumă de **x lei**.

Societatea a depus la dosarul cauzei notificări primite de la 3 furnizori, acestea acoperind TVA în suma de x lei în vederea stabilirii în mod corect a stării de fapt din perioada supusă inspecției fiscale și invocă rolul activ al organului de control care trebuia să examineze starea de fapt și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a stării de fapt, respectiv organele de control puteau solicita organelor de administrare competente să certifice existența acestor notificări.

- referitor la suma de **x lei** reprezentând TVA nedeductibilă aferentă facturilor pentru care societatea nu a făcut dovada realității prestării respectivelor operațiuni și achiziționării lor în beneficiul operațiunilor taxabile, societatea susține faptul că atât condiția de formă cât și cea de fond erau îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, neadmiterea acestuia la deducere fiind vădit eronată, netemeinică și de natură să cauzeze societății prejudicii grave. Mai mult, solicitările de justificări și documente ale echipei de inspecție fiscală cu privire la deducerea TVA pentru achizițiile analizate depășesc ceea ce este necesar pentru acordarea dreptului de deducere a TVA în sensul principiului neutralității TVA, atât instanța comunitară (CEJ) cât și instanța supremă națională (ICCJ) considerând că organele de inspecție fiscală nu au dreptul să solicite documente justificative suplimentare față de facturi pentru deducerea TVA.

În plus față de cele prezentate mai sus, pentru a sublinia analiza incompletă și eronată a organelor de inspecție fiscală, societatea a prezentat o lista a achizițiilor efectuate care au fost refacturate altor entități, achiziții pentru care organele de control nu au admis dreptul de deducere.

- referitor la facturile emise de x pentru consumul de spațiu publicitar din perioada 01-15.03.2009, organele de control nu au admis dreptul de deducere a TVA pentru suma de **x lei** aferentă acestor facturi pe motivul că **.X.** nu a prezentat documente care să justifice realizarea prestației și situații de lucrări care să susțină deductibilitatea TVA.

Prestările de servicii media din această perioadă au fost derulate prin intermediul x, nefiind facturate către **.X.** de acesta la momentul la care a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA. În data de x este încheiat un contract în al cărui preambul se precizează că: “ *având în vedere faptul că .X. a derulat prin intermediul x, societate cu sediul în [...] campanii media pe stații TV și radio în perioada 1-15 martie 2009 în valoare de x RON (taxe de cinema și TVA incluse) iar pentru serviciile anterior menționate x nu a emis până la data semnării prezentului contract factura fiscală aferentă serviciilor prestate, .X. va efectua plata respectivă astfel încât furnizorii de media (stații radio și tv) să poată să încaseze sumele aferente consumului .X. pentru respectiva perioadă*”. Conform prevederilor aceluiași contract la art. 5.1.8 și art. 5.1.9 se precizează faptul că “*Furnizorul se obligă ca în termen de 10 zile lucrătoare de la primirea dovezii de plată [...] să prezinte către Beneficiar dovada plății [...]. În cazul în care în termen de maxim 20 zile lucrătoare de la încasarea sumelor de la Beneficiar, Furnizorul*

*nu realizează plata întregii sume [...] Furnizorul le va returna către Beneficiar în termen de maxim 5 zile lucrătoare”.*

Prin urmare, societatea consideră că interpretările echipei de inspecție fiscală depășesc cadrul legal de reglementare a deducerii TVA, acestea invocând pretinsa neîndeplinire a unor aspecte pur comerciale.

- referitor la suma de **x lei** stabilită ca reprezentând TVA nedeductibilă aferentă ajustării deducerii TVA pentru achizițiile efectuate de societate pentru realizarea cotidianului “x” distribuit gratuit, strategia societății de distribuție “gratuită” a avut drept scop familiarizarea publicului cu acest produs și asigurarea accesului la un număr mai mare de consumatori prin oferirea publicației fara contrapartidă.

Societatea consideră că echipa de inspecție fiscală nu a analizat realizarea și distribuția cotidianului “x” în contextul activității economice, limitându-se doar la constatarea unei acordări gratuite și nu a luat în considerare operațiunile taxabile realizate de societate, respectiv faptul că realizarea și distribuția cotidianului a fost făcută în scopul obținerii de venituri din publicitate, activitate preponderentă realizată de **.X**.

În opinia societății, echipa de inspecție fiscală a realizat o distincție “artificială” în ceea ce privește achiziția de bunuri și servicii destinate operațiunilor taxabile prin separarea acelor achiziții care, potrivit cheii de repartizare determinată, ar fi atribuite unor achiziții neimpozabile. Această măsură de ajustare impusă este contrară jurisprudenței europene judecată de CEJ în materie de TVA, în majoritatea cazurilor CEJ a decis că obligația de ajustare a deducerii TVA se naște doar în acele situații în care bunurile sunt alocate uzului personal.

- referitor la TVA colectată suplimentar aferentă serviciilor de transport și cazare pentru uzul personal al unor persoane nesalariate, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat la stabilirea în sarcina societății a obligației de plată TVA în sumă de **x lei** ca urmare a colectării TVA în sumă de x lei pentru achiziții pentru care inițial nu s-a exercitat dreptul de deducere a TVA și a colectării TVA în sumă de x lei pentru servicii prestate de terți ce nu reprezintă transport și cazare.

- referitor la suma de **x lei** reprezentând obligații fiscale accesorii stabilite în legătură cu sumele reprezentând TVA stabilită suplimentar, ca urmare a contestării obligațiilor de plată stabilite suplimentar în sarcina societății se solicită anularea Deciziei de impunere pentru întreaga sumă reprezentând obligații fiscale accesorii.

În concluzie, contestatara solicită admiterea contestației și anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x pentru suma de x lei stabilită suplimentar cu titlu de TVA și pentru suma de x lei reprezentând obligații fiscale accesorii.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au efectuat inspecția fiscală a activității societății .X., pentru TVA aferentă perioadei 01.12.2009 – 31.07.2015.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. x, iar în baza acestuia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA și accesorii aferente în sumă totală de x lei, astfel:

- TVA stabilită suplimentar în suma de x lei
- accesorii de plată în sumă în sumă de x lei

Organele fiscale au respins de la rambursare suma de x lei solicitată de societate și au stabilit TVA suplimentar în sumă de x lei și obligații de plată accesorii în sumă de x lei.

Activitatea desfășurată de societate în perioada supusă inspecției fiscale 01.12.2009 – 31.07.2015 a fost „servicii de reprezentare media”. Organele de control, în urma inspecției fiscale, au constatat următoarele:

a) situația TVA deductibilă la data de 31.07.2015 prezentată detaliat în Anexa 3 la RIF, este următoarea:

- TVA deductibilă conform agent economic = x lei
- TVA deductibilă conform inspecției fiscale = x lei
- **diferențe stabilite în cadrul inspecției fiscale = x lei**

b) situația TVA colectată la data de 31.07.2015 prezentată detaliat în Anexa 3 la RIF, este următoarea:

- TVA colectată conform agent economic = x lei
- TVA colectată conform inspecției fiscale = x lei
- **diferențe stabilite în cadrul inspecției fiscale = x lei**

Cu privire la obligațiile fiscale contestate în sumă de **x lei reprezentând TVA**, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

**1. nu au acceptat la deducere TVA în sumă de x lei, reprezentând:**

- TVA dedusă fără documente justificative (facturi neprezentate, facturi în copie, profome, facturi emise pe numele altor persoane) în sumă de x lei;
- TVA dedusă aferentă achizițiilor de la parteneri neînregistrați în scopuri de TVA în sumă de x lei;
- TVA dedusă aferentă operațiunilor scutite conform art.141 ali.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare în sumă de x lei;

- TVA dedusă din facturi pentru care nu s-a făcut dovada achiziționării respectivelor bunuri/servicii în folosul operațiunilor taxabile în sumă de x lei;
- TVA dedusă aferentă achizițiilor de la x în sumă de x lei;
- TVA dedusă aferentă achizițiilor care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, respectiv achiziții pentru realizarea cotidianului "x" în sumă de x lei;

**2. au colectat TVA suplimentar în sumă totală de x lei, reprezentând:**

- TVA colectată aferentă achizițiilor în beneficiul altor persoane, reprezentând transport și cazare pentru uzul personal al unor persoane fizice nesalariate ale .X.

**III.** Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei TVA stabilită suplimentar;
- x lei dobânzi de întârziere aferente TVA rămasă de plată;
- x lei penalități de întârziere aferente TVA rămasă de plată.

Societatea în cauză contestă suma de **x lei**, reprezentând:

- x lei TVA stabilită suplimentar;
- x lei dobânzi de întârziere aferente TVA rămasă de plată;
- x lei penalități de întârziere aferente TVA rămasă de plată.

**TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei, contestată de societate, provine din:**

- TVA dedusă fără documente justificative (facturi neprezentate, facturi în copie, profome, facturi emise pe numele altor persoane) în sumă de x lei;
- TVA dedusă aferentă achizițiilor de la parteneri neînregistrați în scopuri de TVA în sumă de x lei;
- TVA dedusă aferentă operațiunilor scutite conform art.141 ali.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare în sumă de x lei;

- TVA dedusă din facturi pentru care nu s-a făcut dovada achiziționării respectivelor bunuri/servicii în folosul operațiunilor taxabile în sumă de x lei;
- TVA dedusă aferentă achizițiilor de la x în sumă de x lei;
- TVA dedusă aferentă achizițiilor care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, respectiv achiziții pentru realizarea cotidianului "x" în sumă de x lei;
- TVA colectată aferentă achizițiilor în beneficiul altor persoane în sumă de x lei, reprezentând transport și cazare pentru uzul personal al unor persoane fizice nesalariate ale .X.

### **3.1. Referitor la TVA dedusă fără documente justificative (facturi neprezentate, facturi în copie, profome, facturi emise pe numele altor persoane) în sumă de x lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă contestatara beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA respinsă la rambursare, în condițiile în care pe de o parte societatea în susținerea contestației depune documente noi neanalizate de către organele de inspecție fiscală în timpul controlului iar pe de altă parte motivele invocate de societate nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.*

**In fapt**, din analiza documentelor solicitate în timpul inspecției fiscale, s-a constatat că societatea nu a prezentat facturi de achiziție în baza cărora si-a exercitat dreptul de deducere al TVA pentru suma de x lei (Anexa 8 la RIF).

Ulterior, societatea depune la dosarul contestației probe în susținerea cauzei, argumentând faptul că documentele nu au fost disponibile pe parcursul inspecției fiscale datorită faptului că arhiva societății este externalizată iar accesul la documente a fost dificil cât și faptul că documentele au fost primite ulterior.

Astfel, societatea prezintă facturi în original cu baza impozabilă în sumă totală de x lei și TVA în sumă totală de x lei (Anexa nr.3 la contestație), pentru care solicită stabilirea în mod corect a stării de fapt luând în considerare aceste informații.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.276 alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 134<sup>1</sup> alin.(7), art. 145 alin. (1) – (2), art.146 alin.1 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 276 - (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

„Art. 134<sup>1</sup>. - (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”.

”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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”.**

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate, contestatatorul poate depune documente noi în susținerea contestației asupra cărora organele de inspecție fiscală se pot pronunța în ceea ce privește acordarea dreptului de deducere a TVA-ului.

În urma analizării de către organele de inspecție fiscală a documentelor anexate contestației (Anexa 3 la contestație), din totalul achizițiilor pentru care societatea a prezentat în original facturi cu TVA în sumă de x lei se constată că sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru următoarele facturi cu TVA în sumă de **x lei**:

Referință	Data înregr.	Data doc.	Nume partener	Baza impozit	Valoare TVA
1144	08.12.2009	08.12.2009	x	x	x
31542	02.12.2009	02.12.2009	x	x	x
31606	22.12.2009	22.12.2009	x	x	x
595	22.12.2009	22.12.2009	x	x	x
2703	10.12.2009	10.12.2009	x	x	x
1136451	07.12.2009	07.12.2009	x	x	x
512475	07.12.2009	07.12.2009	x	x	x
9001069	02.12.2009	02.12.2009	x	x	x
9001125	18.12.2009	18.12.2009	x	x	x



1587	21.12.2009	21.12.2009	x	x	x
92	4/1/2010	4/1/2010	x	x	x
93	4/1/2010	4/1/2010	x	x	x
94	4/1/2010	4/1/2010	x	x	x
769	09.08.2011	09.08.2011	x	x	x
983	01.08.2011	14.07.2011	x	x	x
1204	22.07.2010	22.07.2010	x	x	x
760	7/9/2012	7/9/2010	x	x	x
811	8/8/2012	8/8/2012	x	x	x
79	2/27/2012	2/27/2012	x	x	x
82	3/19/2012	3/19/2012	x	x	x
85	4/23/2012	4/23/2012	x	x	x
94	7/23/2012	7/23/2012	x	x	x
158736	02.12.2009	30.11.2009	x	x	x
1063	9/26/2012	9/26/2012	x	x	x
261	4/2/2012	4/2/2012	x	x	x
262	4/2/2012	4/2/2012	x	x	x
293	5/4/2012	5/4/2012	x	x	x
294	5/4/2012	5/4/2012	x	x	x
434	10/1/2012	10/1/2012	x	x	x
5001514	31.05.2010	31.05.2010	x	x	x
631	04.03.2011	04.03.2011	x	x	x
11939016	01.12.2009	17.07.2008	x	x	x
11939015	01.12.2009	17.07.2008	x	x	x
11940964	01.12.2009	18.07.2008	x	x	x
11940965	01.12.2009	18.07.2008	x	x	x
4055159	6/30/2012	6/30/2012	x	x	x
48	30.01.2012	30.01.2012	x	x	x
49	09.02.2012	09.02.2012	x	x	x
51	3/9/2012	3/9/2012	x	x	x
52	3/9/2012	3/9/2012	x	x	x
53	3/19/2012	3/19/2012	x	x	x
<b>TOTAL</b>				<b>x</b>	<b>x</b>

Mai mult, legat de susținerea societății referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală, în mod vădit greșit, în anexa 8 la RIF, au dublat, respectiv triplat două achiziții: factura nr. x emisă de x având TVA în sumă de x lei și factura nr.x emisă de x având TVA în sumă de x lei, acestea au constatat dublarea facturii nr.x emisă de x cu TVA în sumă de x lei și dublarea facturii nr. x emisă de x (și nu triplarea așa cum societatea a afirmat în contestație) cu TVA în sumă de x lei propunând în consecință diminuarea obligației fiscale stabilite suplimentar cu suma de **x lei**.

Pentru restul achizițiilor în suma de x lei, efectuate de contribuabil și cuprinse în Anexa 3 la contestație, deși contribuabilul prezintă documente justificative, organele de inspecție fiscală consideră că acesta și-a exercitat dreptul de deducere doar în baza facturilor, nefăcând dovada realității prestațiilor respectivelor operațiuni și nici dovada achizițiilor lor în beneficiul sau în folosul realizării operațiunilor taxabile.

Având în vedere prevederile legale invocate cât și poziția organului de inspecție fiscală se va admite în parte contestația cu privire la TVA neacceptată la deducere în suma de x lei și respinge în parte pentru suma de x lei.

### **3.2. Referitor la TVA dedusă aferentă achizițiilor de la parteneri neînregistrați în scopuri de TVA în sumă de x lei**

*Cauza supusa soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal debitele suplimentare în condițiile în care nici în timpul controlului și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea.*

**In fapt**, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de la parteneri care la data emiterii facturilor erau persoane juridice dizolvate sau inactive și care aveau anulată înregistrarea în scopuri de TVA în sumă de x lei (Anexa 11 la RIF).

Societatea invocă faptul că, singurele condiții care trebuie analizate în vederea acordării dreptului de deducere a TVA sunt cele de fond și formă (art.145 și art.146) statuate de Codul Fiscal armonizat cu prevederile Directivei Europene de TVA (Directiva 112/2006/CE).

În susținerea cauzei, societatea face referire la cazurile judecate de CEJ: **C-324/11** conform căruia “se opun ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru servicii care i-au fost furnizate numai pentru motivul că autorizația de întreprinzător individual a emitentului facturii i-a fost retrasă acestuia din urmă înainte de a presta serviciile în cauză sau de a emite factura aferentă, atunci când aceasta din urmă cuprinde toate informațiile impuse la articolul 226 din această directivă, în special pe cele necesare identificării persoanei care a întocmit factura respectivă și a naturii serviciilor prestate” și **C-438/09** conform căruia “o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată achitată pentru prestările de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de respectivul articol 22 alineatul (3) litera (b), în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii serviciilor furnizate”.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1), alin. (1<sup>^</sup>1), alin. (1<sup>^</sup>2), din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

**”ART. 11**

*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

*(1<sup>^</sup>1) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

*(1<sup>^</sup>2) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin Ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi va fi publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, și va fi adusă la cunoștință publică, în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin.”*

În context se justifică a fi citate dispozițiile art.3 alin.(1) și alin.(2) din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi care dispune:

**“ART. 3**

*(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.*

*(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”*

Având în vedere prevederile legale anterior menționate se reține că, achizițiile efectuate de societate în baza facturilor emise de societățile declarate inactice nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, respectiv documentele justificative în baza cărora se înregistrează taxa pe valoarea adăugată dedusă trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de legislația în vigoare în materie, fapt pentru care societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi în sumă de x lei.

Mai mult, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății cu privire la cazurile judecate de CEJ (C-324/11 și C-438/09), atâta timp cât organele de inspecție fiscală au respectat prevederile art. 13 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare:

*“Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.”*

**Având în vedere prevederile legale invocate cât și poziția organului de inspecție fiscală se va respinge contestația cu privire la TVA neacceptată la deducere în suma de x lei.**

**3.3 Referitor la TVA dedusă aferentă operațiunilor scutite conform art.141 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare în sumă de x lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă contestatara beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA respinsă la rambursare, în condițiile în care pe de o parte societatea în susținerea contestației depune documente noi neanalizate de către organele de inspecție fiscală în timpul controlului iar pe de altă parte contestatara nu aduce alte argumente de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA dedusă de societate din facturi pentru închirieri imobile (Anexa 12 la RIF) pentru care nu a prezentat notificări privind opțiunea de aplicare a regimului de taxare, pentru operațiunile scutite conform art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pe parcursul inspecției fiscale, societatea nu a putut furniza copii după notificările de taxare pentru o parte din imobilele închiriate. Conform prevederilor legale, depunerea chiar și cu întârziere a notificării de taxare de către proprietari nu anulează regimul de taxare aplicat și permite exercitarea deducerii TVA la beneficiari. Societatea consideră că, având în vedere rolul activ al organului fiscal prevăzut de art.7 din Codul de procedură fiscală și ținând cont de faptul că notificarea se depune de către proprietari la organele fiscale abilitate, organele de inspecție fiscală puteau solicita certificarea existenței acestor notificări organelor competente.

Ulterior încheierii controlului, contribuabilul prezintă notificările privind taxarea operațiunilor de închiriere primite de la furnizorii x – ROx, x – RO x și SC x SRL – RO x.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 141, alin.(2) –(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 38 alin. (1), (3), (12) și pct. 40 alin. (1) și (2) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal:

**“Art. 141-(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:**

*[...]*

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

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

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

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

4. închirierea seifurilor;

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

- pct. 38 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal:

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

**(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului.** Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.(...)

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

- pct. 40 alin. (1) și (2) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului 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.”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, scutirile de TVA prevăzute la art. 141 din Codul fiscal, inclusiv scutirea pentru operațiunile de

închiriere de bunuri imobile, **sunt obligatorii** pentru orice persoană impozabilă care realizează astfel de operațiuni, iar **beneficiarii nu au drept de deducere a TVA**, aplicată în mod eronat de către furnizori/prestatori pentru o operațiune pentru care legea prevede scutirea. Prin excepție de la acest cadru general, operațiunile de închiriere de bunuri imobile pot fi supuse regimului normal de taxare, iar beneficiarii își pot deduce taxa, cu condiția ca persoana impozabilă prestatoare să notifice organelor fiscale opțiunea sa în acest sens, aplicarea TVA urmând să se realizeze pentru bunurile sau numai pentru anumite părți din aceste bunuri și de la data înscrisă în notificare.

Nefiind o obligație, ci un drept care se acordă persoanelor impozabile de a taxa operațiunile de închiriere de bunuri imobile, altminteri scutite, fără drept de deducere a TVA din amonte, este firesc ca legiuitorul să impună anumite condiții pentru exercitarea acestui drept, inclusiv sub forma depunerii la organele fiscale competente a unei notificări care să conțină anumite informații obligatorii.

Ulterior încheierii controlului, contribuabilul prezintă notificările privind taxarea operațiunilor de închiriere primite de la furnizorii x – ROx, x – RO x și x – RO x, organele de inspecție fiscală constatând că acestea îndeplinesc condițiile pentru deducerea TVA-ului în sumă de x lei.

Pentru diferența de x lei reprezentând TVA dedusă din facturi pentru închirieri imobile societatea nu a prezentat nici în timpul controlului și nici ulterior, copii ale notificărilor pentru opțiunea de aplicare a regimului de taxare.

**Având în vedere prevederile legale invocate cât și poziția organului de inspecție fiscală se va admite în parte contestația cu privire la TVA neacceptată la deducere în suma de x lei și respinge în parte pentru suma de x lei.**

### **3.4 Referitor la TVA dedusă din facturi pentru care nu s-a făcut dovada achiziționării respectivelor bunuri/servicii în folosul operațiunilor taxabile în sumă de x lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă contestata beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA respinsă la rambursare, în condițiile în care pe de o parte societatea, în susținerea contestației, depune documente noi iar pe de altă parte motivele invocate de societate nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.*

**In fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligația de plată în sumă de x lei reprezentând TVA dedusă aferentă facturilor pentru care nu au fost prezentate alte documente care să justifice realitatea prestării respectivelor operațiuni și achiziționarea lor în scopul realizării de operațiuni taxabile (Anexa 13.1 și 13.2 la RIF).

Referitor la TVA aferentă facturilor pentru care nu se prezintă alte documente justificative, societatea consideră că era îndreptățită să-și exercite dreptul de deducere a TVA ținând cont de faptul că:

- a) au fost îndeplinite condițiile de fond și formă pentru deducerea TVA prevăzute la art.145 și 146 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și anume: intenția utilizării serviciilor primite în scopul realizării de operațiuni taxabile și deținerea unei facturi emise în conformitate cu prevederile art.155;
- b) nu a fost respectat principiul neutralității TVA și a jurisprudenței CEJ conform căruia solicitările de justificări și documente ale echipei de inspecție fiscală cu privire la deducerea TVA pentru achizițiile analizate depășesc ceea ce este necesar pentru acordarea dreptului de deducere a TVA;
- c) societatea a prezentat o listă a achizițiilor efectuate care au fost refacturate altor entități (Anexa 6 la contestație), fiind exclusă ipoteza conform căreia operațiunile nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 134<sup>1</sup> alin.(7), art. 145 alin.(1)-(2), art. 146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada analizată și art.6 și art.73 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală:

*„Art. 134<sup>1</sup>. - (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”.*

**”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 ori 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”.**

**b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin (2)-(6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1).”**

Având în vedere că, începând cu data aderării României la Uniunea Europeană sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **“este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În sfârșit, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura completată cu informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să**



**și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul operațiunii taxabile respective.**

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, **simplică prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

De asemenea, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

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

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

În speță, se reține că **.X.**, și-a exercitat dreptul de deducere a TVA doar în baza facturilor, nefacându-se dovada realității prestării respectivelor operațiuni de către furnizori și nici dovada achiziționării lor în beneficiul sau în folosul realizării operațiunilor taxabile.

Prin contestația formulată societatea susține că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este suficientă deținerea facturilor și invocă jurisprudența europeană din cazurile C-80/11 și C-142/11 pentru situația în care persoana impozabilă nu dispune, în plus față de factură, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite.

Conform art.6 și art.73 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală:

*“Art. 6. - Exercițarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”*

*„Art. 73. - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

În susținerea contestației, contribuabilul vine cu informații și documente suplimentare (Anexa nr. 6 la contestație) în legătură cu o parte a achizițiilor pentru care nu s-a acordat drept de deducere a TVA-ului aferent acestor achiziții, demonstrând că respectivele achiziții au fost refacturate altor societăți din cadrul grupului, prezentând organului de inspecție fiscală facturi în original către aceste entități și anexând contestației copii conforme cu originalul ale acestora. Analizând aceste documente, organele de inspecție fiscală constată că sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea dreptului de deducere a TVA în suma de x lei.

Pentru celelalte achiziții în baza cărora societatea a dedus TVA în sumă de x lei, societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste efectuarea prestației și utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile.

**În raport de jurisprudența comunitară, altminteri invocată, ținând cont de cele prezentate anterior și de poziția organului de inspecție fiscală, se va admite în parte contestația cu privire la TVA neacceptată la deducere în suma de x lei și respinge în parte pentru suma de x lei.**

### **3.5 Referitor la TVA dedusă aferentă achizițiilor de la x în sumă de x lei**

*Cauza supusa soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal debitele suplimentare în condițiile în care, nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea.*

**In fapt**, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă facturilor emise de către x, în calitate de intermediar, pentru consumul de spațiu publicitar din perioada 1-15 martie 2009 pe motivul că .X. nu a prezentat documente care să justifice realizarea prestațiilor și, în subsidiar, nu a respectat prevederile contractuale.

**In drept**, se aplică următoarele prevederi:

- art.129 alin.(3), lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 129 (3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:*

*[...]*

*e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii”*

- pct.7 alin. (3)-(5) Titlul VI din H.G nr.44/2004 de aprobare a Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

*(3) Este considerată prestare de servicii, conform art. 129 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. În sensul prezentelor norme, intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial. În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant, respectiv către beneficiar sau, după caz, către furnizor/prestator.*

*(4) Emiterea de către mandatar a unei facturi în numele său către cumpărător, pentru livrarea de bunuri intermediată, este suficientă pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum este prevăzut la pct. 6 alin. (2) - (4). De asemenea, mandatarul devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.*

*(5) Prevederile alin. (4) sunt aplicabile și în cazul în care mandatarul intermediază o prestare de servicii.*

- art.6 și art.73 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală:

*“Art. 6. - Exercițarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”*

*„Art. 73. - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea 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 contestatarei.**

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*”.

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în perioada verificată, **.X.** și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei, înscrisă în facturile emise de x, reprezentând intermediere vânzare – cumpărare spațiu publicitar, conform contractului de agentie din 20.11.2009.

Între **.X.** și x a fost încheiat un contract de agenție în data de x pentru campaniile de media pe stații radio și TV din perioada 1-15 martie 2009, derulate de **.X.** prin intermediul x pentru care nu au fost emise facturi fiscale de către acesta din urmă. În preambulul contractului încheiat la data de 20.11.2009 se precizează că: *“Având în vedere faptul că **.X.** a derulat prin intermediul x, societate cu sediul în [...] campanii media pe stații TV și radio în perioada 1-15 martie 2009 în valoare de x RON (taxe de cinema și TVA incluse) iar pentru serviciile anterior menționate x nu a emis până la data semnării prezentului contract factura fiscală aferentă serviciilor prestate, **.X.** va efectua plata respectivă astfel încât furnizorii de media (stații radio și tv) să poată să încaseze sumele aferente consumului **.X.** pentru respectiva perioadă”.*

Conform prevederilor aceluiași contract:

- la art. 4.1 se precizează faptul că *“Furnizorul va emite o situație de lucrări însoțită de o factură fiscală cel mai târziu pe data de 30 noiembrie 2009, reprezentând contravaloarea serviciilor prestate și în baza consumului Beneficiarului.”*
- la art. 5.1.8 se precizează faptul că *“Furnizorul se obligă ca în termen de 10 zile lucrătoare de la primirea dovezii de plată (plata făcută de Beneficiar pentru facturile fiscale emise de Furnizor pentru consumul de media la stația x...) să prezinte către Beneficiar dovada plății către x a sumei aferente consumului realizat de **.X.** pentru perioada respectivă”.*
- la art. 5.1.9 se precizează faptul că *“Furnizorul se obligă ca în termen de 10 zile lucrătoare de la primirea dovezii de plată (plata făcută de Beneficiar pentru facturile fiscale emise de Furnizor pentru consumul de media la*

*stațiile x, x, x, x și posturile radio locale și naționale...) să prezinte către Beneficiar dovada plății acestor sume către x.”*

Invocarea dreptului de deducere a TVA de către contestatară prin faptul că a pus la dispoziția organelor de control toate probele necesare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât societatea nu a făcut dovada că au fost întocmite situații de lucrări sau orice alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor facturate de x, Anexa1 la contract neputând ține locul acestor documente.

Pentru această tranzacție, .X. nu a prezentat documente care să justifice realizarea ei, respectiv situații de lucrări ce ar fi trebuit să însoțească facturile emise, așa cum este precizat la art.4.1 din contract și, în subsidiar, nici plățile efectuate x către furnizorii de servicii media (posturi radio, TV sau intermediari) așa cum este precizat la art. 5.1.8 și art. 5.1.9 din contractul încheiat între părți, organele de inspecție fiscală fiind în imposibilitatea de a determina faptul generator și momentul la care a luat naștere dreptul de deducere a TVA conform prevederilor art.145 alin.1) din Legea 571/2003

**Având în vedere prevederile legale invocate cât și poziția organului de inspecție fiscală se va respinge contestația cu privire la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei.**

### **3.6 TVA dedusă aferentă achizițiilor care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile în sumă de x lei**

*Cauza supusa soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal debitele suplimentare în condițiile în care motivele invocate de contestatară nu sunt în măsură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.*

**In fapt**, organele de inspecție fiscală au ajustat TVA deductibilă pentru achizițiile efectuate de .X., în insolvență, în vederea realizării cotidianului „x” distribuit cu titlu gratuit proporțional cu partea din achiziții ce nu este destinată în folosul operațiunilor taxabile.

Dat fiind faptul că acest cotidian a fost distribuit cu titlu gratuit, a fost analizat scopul economic al tranzacțiilor în legătură cu acest produs media, distribuția gratuită fiind o operațiune ce din punct de vedere al TVA nu îndeplinește condițiile pentru a fi operațiune impozabilă în România conform art.126 alin.1) din Codul Fiscal.

Societatea consideră că echipa de inspecție fiscală nu a analizat realizarea și distribuția cotidianului “x” în contextul activității economice, limitându-se doar la constatarea unei acordări gratuite și nu a luat în considerare operațiunile taxabile realizate de societate, respectiv faptul că realizarea și

distribuția cotidianului a fost făcută în scopul obținerii de venituri din publicitate, activitatea preponderentă realizată de .X..

În opinia societății, echipa de inspecție fiscală a realizat o distincție “artificială” în ceea ce privește achiziția de bunuri și servicii destinate operațiunilor taxabile prin separarea acelor achiziții care, potrivit cheii de repartizare determinată, ar fi atribuite unor achiziții neimpozabile. Această măsură de ajustare impusă este contrară jurisprudenței europene judecată de CEJ în materie de TVA, în majoritatea cazurilor CEJ a decis că obligația de ajustare a deducerii TVA se naște doar în acele situații în care bunurile sunt alocate uzului personal.

**In drept**, se aplică următoarele prevederi:

- art. 11, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.*

- art. 126 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

**a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;**

**b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;**

**c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;**

**d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);**

- art. 128 alin.(4) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

**a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu**

activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial; [...]”.

- art. 145 alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

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

**a) operațiuni taxabile;**

[...].”

- art. 148 lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

[...]

**c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere.**

- pct.53 alin.(6) Titlul VI din H.G 44/2004 de aprobare a Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

„În baza art. 148 lit. c) din Codul fiscal, **în orice situații în care persoana impozabilă care desfășoară operațiuni care dau drept de deducere va desfășura operațiuni care nu dau drept de deducere**, precum și în situația în care persoana impozabilă a alocat direct un anumit serviciu pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior serviciul respectiv este utilizat pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, persoana impozabilă poate să-și ajusteze taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate la data modificării intervenite. Ajustarea dreptului de deducere se efectuează și pentru bunurile mobile aflate în stoc, în situația în care persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere și nu se aplică prevederile referitoare la livrările către sine. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial.”

Conform dispozițiilor legale în vigoare, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În urma analizării documentelor și informațiilor furnizate de societate s-a constatat ca în evidența financiar contabilă a acesteia s-au înregistrat, referitor la cotidianul “x”, achiziții pentru care s-a dedus TVA în cote de 24% și 9%

reprezentând: hârtie tipografică, servicii legate de tipărire, inserturi și prestări de servicii de mare și mică publicitate generatoare de venituri.

Având în vedere că achizițiile efectuate de .X. au fost parțial destinate realizării de operațiuni taxabile (venituri din publicitate), organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA dedusă pentru achizițiile efectuate pentru cotidianul "x" proporțional cu partea alocată în folosul realizării de operațiuni taxabile, suma rezultată în urma ajustării fiind de **x lei**.

Astfel, această ajustare s-a realizat prin anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor proporțional cu partea alocată din bunurile și serviciile achiziționate ce nu au fost destinate în folosul realizării de operațiuni taxabile, respectiv în proporție de x% cât reprezintă din conținutul editorial al ziarului partea ce nu constituie mică și mare publicitate. Pentru hârtia tipografică ajustarea s-a făcut proporțional cu valoarea achizițiilor de hârtie pentru care societatea a dedus TVA, respectiv x%, în totalul achizițiilor la care s-a aplicat procentul de x% folosit în cazul celorlalte achiziții.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele societății, respectiv:

- faptul că organele de inspecție fiscală au interpretat eronat prevederile art. 148 lit.c) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct.53 alin.6 din Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare;
- din vasta jurisprudență a CEJ în materie de TVA, în majoritatea cazurilor judecate, CEJ a decis ca obligația de ajustare a deducerii TVA se naște doar în acele situații în care bunurile sunt alocate uzului personal, cu referire la cazul C-97/90 Lennartz "

având în vedere următoarele considerente:

- art. 148 lit.c) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct.53 alin.6 din Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare prevede faptul că deducerea inițială se ajustează "**în orice situații în care persoana impozabilă care desfășoară operațiuni care dau drept de deducere va desfășura operațiuni care nu dau drept de deducere.**"
- cazul la care face referire societatea nu poate fi reținut în speța în cauză nefiind vorba de deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor efectuate pentru uzul personal sau pentru desfășurarea activității economice ci de deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor efectuate pentru realizarea de operațiuni taxabile așa cum sunt ele definite la art.168 coroborat cu art. 173 din Directiva 2006/112/CE a consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată „*în cazul bunurilor sau serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiuni care dau drept de deducere în conformitate cu articolele 168, 169 și 170, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor tranzacții.*"

Drept urmare, având în vedere că societatea nu a adus informații suplimentare sau argumente noi în susținerea cauzei, organele de inspecție



fiscală au procedat corect la ajustarea TVA deductibilă pentru achizițiile efectuate de .X. în vederea realizării cotidianului „x” distribuit cu titlu gratuit, proporțional cu partea din achiziții ce nu este destinată în folosul operațiunilor taxabile.

**Astfel, ținând cont de prevederile legale invocate și de poziția organului de inspecție fiscală se va respinge contestația cu privire la TVA neacceptată la deducere în suma de x lei**

### **3.7 Referitor la TVA colectată aferentă achizițiilor în beneficiul altor persoane în sumă de x lei**

*Cauza supusa soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal debitele suplimentare în condițiile în care motivele invocate de contestatară nu sunt în măsură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat servicii reprezentând transport și cazare pentru uzul personal al unor persoane nesalariate ale .X., în valoare de x lei pentru care au colectat TVA în sumă de x lei (Anexa 26 la RIF).

Societatea susține faptul că organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat, netemeinic și nelegal la stabilirea în sarcina societății a obligației de plată a TVA în sumă de **x lei**, argumentând că:

- colectarea TVA în cotă de 24% în legătură cu achiziții pentru care societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei este abuzivă și contrară principiului neutralității, neputându-se pune problema ajustării unui drept de deducere în materie de TVA atâta vreme cât acest drept nu a fost exercitat inițial;
- nu se justifică colectarea TVA în cotă de 24% în legătură cu achiziții pentru care cota aplicabilă este 9% pentru suma de x lei;
- nu se justifică colectarea TVA pentru servicii prestate de terți care nu reprezintă transport și cazare pentru suma de x lei.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi

- art. 126, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile care, în sensul [art. 128 - 130](#), constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile [art. 132](#) și [133](#);*

**c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1), acționând ca atare;**

**d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2);”**

- art. 129, alin. (4) lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

**„(4). Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:**

**a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;**

**b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu ori al personalului acesteia, sau pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”**

- art. 137, alin. (1) lit.d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

**„ (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

**d) pentru operațiunile prevăzute la [art. 129](#) alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;”**

Tinând cont de prevederile legale menționate anterior, prestarea de servicii în mod gratuit în folosul propriu ori al personalului acesteia, sau pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, reprezintă operațiuni asimilate cu livrarea de bunuri sau prestarea de servicii în sfera taxei. Baza de impozitare a TVA în aceste cazuri o constituie suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii.

Drept urmare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a constestației argumentele societății cu privire la:

- ajustarea unui drept de deducere în materie de TVA atâta vreme cât acest drept nu a fost exercitat inițial sau a fost exercitat cu alta cotă de TVA, având în vedere faptul că organele de inspecție nu au ajustat dreptul de deducere al TVA ci au colectat TVA stabilind ca bază de impozitare suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă;

- faptul că o parte din achiziții nu reprezintă servicii de transport și cazare deși au fost înregistrate de societate în contul 625 fără a face mențiuni în timpul controlului cu privire la înregistrarea eronată a acestora, atâta timp cât documentele aduse de societate în susținerea cauzei (link-urile la accesarea cărora se pot lectura articole la secțiunea Travel și contractul de prestări servicii încheiat cu x) nu sunt în măsură să demonstreze eroarea înregistrărilor contabile și faptul că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În speță, având în vedere cele precizate, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente suplimentare în susținerea cauzei, **se va respinge contestația cu privire la TVA colectată suplimentar în suma de x lei.**

### **3.8. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de x lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente stabilite în legătură cu sumele reprezentând TVA stabilită suplimentar, în condițiile în care în sarcina sa s-au reținut ca fiind datorate în parte debitele stabilite prin decizia de impunere contestată.*

**În fapt**, în urma stabilirii obligații suplimentare de TVA în sumă totală de de x lei, organele de inspecție fiscală au stabilit și accesoriile aferente reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de x lei pentru perioada 25.03.2010-09.11.2012 și penalități de întârziere în sumă de x lei pentru perioada 25.11.2010-09.11.2012.

Societatea **.X.**, a contestat în parte obligațiile suplimentare de TVA pentru suma de x lei din totalul stabilit în urma inspecției fiscale, precum și accesoriile aferente, fără să le individualizeze.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, valabil în perioada controlată:

*"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. 120<sup>1</sup>. - (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) *daca 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".*

Prin adresa nr. x înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. x organele de inspecție fiscală au transmis anexa privind modul de calcul al accesoriilor ținând de faptul că în urma soluționării contestației conform pct. 3.1, 3.3 și 3.4 din prezenta decizie se va admite în parte contestația pentru TVA în sumă de x lei și conform pct. 3.2, 3.5, 3.6 și 3.7 din prezenta contestație se va respinge în parte contestația pentru TVA în sumă de x lei.

Astfel, comparând accesoriile rămase de plată cu cele inițial stabilite și cu cele cuantificate ca fiind contestate, prin aplicarea principiului de drept „*accessorium sequitur principalae*”, organul de soluționare a contestației urmează a se admite contestația .X. pentru suma de x lei dobânzi și x lei penalități de întârziere și a se respinge contestația pentru x lei dobânzi și x lei penalități de întârziere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.11 alin.(1), alin. (1<sup>1</sup>), alin. (1<sup>2</sup>), 126 alin. (1), art.128 alin.(4), art.129 alin.(3), lit.e) și alin. (4) lit.b), art.134<sup>1</sup> alin.(7), art.141 alin.(2) și alin.(3), art.137 alin. (1) lit.d), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art.146 alin. (1) lit. a) și b) , art.148 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; punctele 38 și 40, pct.7 alin. (3)-(5), pct.53 alin.(6) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare; art.276 alin.(4), art.6 și art.73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală; art.13, art.119, art.120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare; art.3 alin.(1) și alin.(2) din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, se

## DECIDE:

**1. Respinge în parte contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București pentru TVA în sumă de x lei, dobânzi de**

**întârziere aferente în sumă de x lei și penalități de întârziere aferente în sumă de x lei.**

**2. Admite în parte contestația** formulată de **.X.** și anulează în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București **pentru TVA în sumă de x lei, dobânzi de întârziere aferente în sumă de x lei și penalități de întârziere aferente în sumă de x lei.**

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, pct. 1 al dispozitivului din prezenta poate fi contestat în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.

x