

**DECIZIA nr. 370 /27.05.2013**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/21.03.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice sector 2 - Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. x/19.03.2013, inregistrata la DGFPMB sub nr. x/21.03.2013, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, CM nr. , bl. , sc. , et. , ap. , sector 2.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr. x/07.03.2013, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 /08.02.2013 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratia Finantelor Publice sector 2, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S2 /08.02.2013, comunicata in data de **13.02.2013**, prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata, din care societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y1 lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr. F-S2 /08.02.2013 privind neacceptarea la deducere a TVA in suma de y1 lei, SC X SRL aduce urmatoarele argumente:

Datorita dezvoltarii activitatii si necesitatii cresterii numarului de angajati, la data de 1 iunie 2011 a fost incheiat un contract de comodat intre proprietarul imobilului - locuinta familiala din Voluntari si X SRL, inregistrat la Registrul Comertului cu data de 15.01.2012 si s-au inceput lucrarile de amenajare pentru transformarea acestuia in spatiu de lucru pentru societate, suficient pentru 15-20 angajati.

Contractul de comodat a fost incheiat dupa semnarea PV de receptie cu Primaria Voluntari si inscrierea imobilului in evidenta DITL.

Din suprafata totala a imobilului de 300 mp, comodatul a fost transferat pentru 200 mp, respectiv parterul, restul de 100 mp fiind in folosinta privata.

Comodatarul, IM, a achitat in intregime, din fonduri private, cheltuielile aferente constructiei "la rosu" investitii majore pentru racordare la sistemul general lucrari de amenajare dovedite prin contractele incheiate cu diversi furnizori si prin facturile care fac obiectul contestatiei, cu scopul de a efectua operatiuni taxabile si venituri impozabile conform obiectului de activitate, lucru posibil la finalizarea lucrarilor de amenajare estimata la finele anului 2013.

In acest sens societatea invoca prevederile art.145 si art.146 din Codul fiscal si pct.45 din Normele metodologice de aplicare.

Contestatarul aduce ca argument punctul de vedere prezentat in timpul inspectiei fiscale, extras din raportul de inspectie fiscala, potrivit caruia:

- beneficiarul lucrarilor de constructii si amenajarilor interioare este X;
- cheltuielile efectuate pentru amenajarea spatiului din Voluntari, Ilfov sunt destinate bunei desfasurari si dezvoltari a activitatii societatii si obtinerii de venituri taxabile din punct de vedere al TVA;
- autoritatile fiscale trebuie sa tina cont de intentia declarata a persoanei de a desfasura activitati care vor face subiectul TVA;
- potentialul de dezvoltare al firmei a fost deja dovedit prin cresterea cifrei de afaceri cu numai 3 angajati;
- pentru a desfasura activitatea si angaja personalul necesar incepand cu ianuarie 2013 a fost inchiriat un spatiu temporar in bvd. RE, care insa va deveni neadecvat odata cu marirea numarului de angajati la 17-20 persoane;
- toate materialele si lucrarile de amenajare efectuate au fost incorporate in imobil, urmand ca la incetarea contractului de comodat sa fie refacturate de societate catre persoana fizica si sa se colecteze TVA;
- in perioada verificata societatea nu a desfasurat activitate in acesata locatie si nu a obtint venituri intrucat investitia nu s-a finalizat si spatiul nu a fost dat in folosinta;
- amortizarea cheltuielilor cu investitia efectuata la punctul de lucru din Voluntari, conform HG nr. 909/1997 este in sarcina agentului economic care desfasoara activitate in scopul realizarii de venituri.

In consecinta, contestatarul solicita revizuirea cu obiectivitate a deciziei de impunere si acceptarea la deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu investitiile la punctul de lucru din Voluntari, in suma de y1 lei, conform tabelului anexat si recalcularea dobanzilor/majorarilor de intarziere aferente de y21 lei si a penalitatilor de intarziere aferente de y22 lei, in suma totala de y lei.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 /08.02.2013, Administratia Finantelor Publice sector 2 a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S2 /08.02.2013, urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de lei
- TVA stabilita suplimentar de plata in suma de lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de y+1 lei
- TVA aprobata la rambursare in suma de lei
- Accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y1 lei si accesoriile aferente TVA in suma de y2 lei.

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatariile organului de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

**SC X SRL** este inregistrata la ORC sub nr. J40/ /2001 si are CUI .

Obiectul de activitate principal desfasurat in perioada verificata il reprezinta "activitati de realizare a soft-ului la comanda" - cod CAEN 6201.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 /08.02.2013 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 a efectuat inspectie fiscala la SC X SRL, pentru perioada 01.01.2011-30.09.2012, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii deconturilor cu suma negativa de TVA aferente lunilor februarie, martie, septembrie 2012, cu control anticipat si ulterior.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S3 /28.12.2012, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 /28.12.2012 s-au stabilit obligatii fiscale de plata, din care societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y1 lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

### **3.1. Referitor la TVA neacceptata la deducere in suma de y1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor bunuri si servicii, in conditiile in care societatea nu a demonstrat ca au fost efectuate in beneficiul persoanei impozabile si in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv nu a justificat cu documente folosinta imobilului in baza contractului de comodat ca punct de lucru al societatii, iar in sustinerea contestatiei nu aduce niciun argument si nu depune niciun document care sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la sumele contestate*

**In fapt**, in perioada supusa verificarii, SC X SRL a dedus TVA aferenta lucrarilor de constructie si amenajare a unui imobil "locuinta unifamiliala" situat in comuna Voluntari, jud. Ilfov, deducerea TVA fiind efectuata in baza unui contract de comodat.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 /08.02.2013 in baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii (amenajari interioare, materiale de constructii, electro-sanitare etc.) efectuate de la furnizorii interni, in conformitate cu art.145 alin.2 lit.a din Codul fiscal.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art.126, art.145 si art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

Codul fiscal:

**"Art. 126.** - (1) Din punct de vedere al taxei **sunt operatiuni impozabile in Romania** cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

[...]

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2)."

**"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere:**

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile;** (...).

(4) În conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153."

Normele metodologice:

**"45** (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pentru achizitiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Intentia persoanei trebuie evaluata în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice

**(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie îndeplinite conditiile si formalitatile prevazute la art. 145-147<sup>1</sup> din Codul fiscal."**

Codul fiscal:

**"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere**

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta **bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau**, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"

*Conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite, **cumulativ, urmatoarele conditii: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile, iar operatiunile au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze cu documente ca achizitiile de bunuri si servicii facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.***

*Pe cale de consecinta nu se acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor bunuri si servicii care nu sunt efectuate in scopul utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.*

Referitor la justificarea deductibilitatii TVA aferenta achizitiilor se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie de catre persoana impozabila a unor bunuri si servicii, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestuia in scop economic.**

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

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

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza **de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.**

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina

informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudența comunitară 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, persoanele impozabile având obligația de a prezenta dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă, în condițiile în care **legislația fiscală și jurisprudența obligă acea persoană să justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Se reține că prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditionează deductibilitatea TVA aferentă achiziției unor servicii de intenția persoanei impozabile de a le utiliza în folosul operațiunilor taxabile. În același timp, contractarea unor bunuri și servicii premergătoare și prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere, persoana impozabilă interesată având obligația să prezinte, la cererea organelor fiscale, **dovezi obiective** care să demonstreze **utilizarea acestora pentru operațiuni care dau drept de deducere.**

Din acest punct de vedere, condițiile și formalitățile ce se cer a fi îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevăzute la art. 145-146 din Codul fiscal și se evaluează în raport de momentul exercitării acestui drept de către persoana impozabilă, inclusiv în ceea ce privește conditionarea exercitării acestui drept de momentul manifestării intenției în practică.

În prezenta cauză, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC X SRL nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor de bunuri și servicii emise de furnizori interni, reprezentând lucrări de construcții și amenajare a unui imobil "locuință unifamilială", între care: materiale de construcții și obiecte sanitare, lucrări de racordare la sistemul de distribuție gaze naturale, servicii de proiectare, pe motiv că societatea nu a justificat cu documente faptul că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, așa cum stipulează dispozițiile legale în vigoare pe perioada verificată.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele aspecte:

1. În baza Autorizației de construire nr. /2010, având ca beneficiar pe IM, se autorizează executarea lucrărilor de construcție "locuință unifamilială cu regim de înălțime P+1E, garaj, spațiu tehnic", situat în comuna Voluntari, str. G nr. , jud. Ilfov, conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. /2011 încheiat la Primăria Voluntari.

La data de 01.06.2011, între IM, în calitate de comodant și SC X SRL, în calitate de comodată a fost încheiat contractul de comodat, al cărui obiect îl constituie “transmiterea către comodată cu titlu gratuit, a folosinței imobilului din jud. Ilfov orasul Voluntari, str. G nr. , în scop de a fi utilizat ca punct de lucru al SC X SRL. Spațiul cedat, în suprafața de 200 mp conform planului anexat - PARTER.

Conform certificatului constatator nr. x/01.03.2012 emis de ONRC, SC X SRL a declarat la ORC de pe lângă Tribunalul București punct de lucru în loc. Voluntari, str. G nr. , etaj P, ,jud. Ilfov, în baza contractului de comodat, cu valabilitate de la data de 15.01.2012.

2. În raportul de inspecție fiscală se menționează că societatea a prezentat în timpul controlului următoarele documente: contract de lucrări privind reabilitarea instalațiilor termice și sanitare (CT SRL); contract de execuție privind instalație de alimentare cu gaze naturale (CC 2000 SRL); contract de vânzare-cumpărare plăci decor gresie portelanată, plăci sticlă, blat și lavoar etc. (P SRL); contract de proiectare privind elaborarea proiectului și documentației de design și amenajare interioară (GDS SRL); Contract de livrare 21 buc ferestre și uși terasă, geam termopan, glafuri din lemn (D ACM '93; contract de vânzare-cumpărare plăci ceramice, cada baie, baterie cada, baterie lavoar etc. (DHD SRL); contracte vânzare-cumpărare privind tâmplărie, uși metalice, accesorii PVC, automatizare ELMEC, travertin, mozaic, glafuri (VS SRL); contract de furnizare betoane (LC SA).

3. Fata de aspectele constatate și în vederea stabilirii modului de utilizare a achizițiilor efectuate, organele de inspecție fiscală au solicitat societății precizări privind scopul efectuării cheltuielilor cu amenajarea imobilului și destinația acestora. Prin adresa nr. x/18.01.2013, administratorul societății precizează:

“Aceste lucrări au fost executate în baza contractului de comodat încheiat de societatea noastră la data de 1 iunie 2011, având în vedere necesitatea de dezvoltare a activității firmei din punct de vedere al volumului de afaceri și implicit al creșterii numărului de angajați. (...) Comodatul a fost transferat numai pentru suprafața de 200 mp, respectiv parterul. (...).

Acest contract de comodat a fost agreat după semnarea PV Recepție cu Primaria Voluntari și înscrierea imobilului la roșu în evidența DITL. (...). Până în prezent au fost executate lucrări de instalații, contoare selectare, lucrări electrice, wireless etc. (...) Nu au fost puse în funcțiune deoarece *lucrările de amenajare nu s-au finalizat, acest lucru urmand a se face până la finele anului 2013.* (...).

(...) Proprietarul spațiului (...) a efectuat investiții majore pentru utilitățile racordate la sistemul general (...) *efectele benefice urmand a se reflecta în perioada urmatoare* în minimalizarea cheltuielilor și implicit creșterea veniturilor.

(...) *suntem în discuții de colaborare cu PI Ploiești și CI Buzău și preconizăm să angajăm personal din zona.* (...).”

Referitor la beneficiarul direct al lucrărilor de construcții și amenajări interioare, societatea menționează că acesta este “X SRL.”

4. Prin contestația formulată, SC X SRL invocă prevederile art.145 și art.146 din Codul fiscal și pct.45 din Normele metodologice de aplicare și cazul CEJ

C-110/94 (Inzo) si aduce ca argumente cu privire la dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate, aceleasi explicatii prezentate in timpul inspectiei fiscale si in punctul de vedere exprimat prin adresa nr. x/18.01.2013, respectiv:

- beneficiarul lucrarilor de constructii si amenajarilor interioare este X, iar cheltuielile efectuate pentru amenajarea spatiului din Voluntari, Ilfov sunt destinate bunei desfasurari si dezvoltari a activitatii societatii si obtinerii de venituri taxabile din punct de vedere al TVA;

- toate materialele si lucrarile de amenajare efectuate au fost incorporate in imobil, urmand ca la incetarea contractului de comodat sa fie refacturate de societate catre persoana fizica si sa se colecteze TVA;

- conform HG nr. 909/1997, amortizarea cheltuielilor cu investitia efectuata la punctul de lucru din Voluntari este in sarcina agentului economic care desfasoara activitate in scopul realizarii de venituri;

- in perioada verificata societatea nu a desfasurat activitate in aceasta locatie si nu a obtint venituri intrucat investitia nu s-a finalizat si spatiul nu a fost dat in folosinta;

- autoritatile fiscale trebuie sa tina cont de intentia declarata a persoanei de a desfasura activitati care vor face subiectul TVA.

In sustinerea contestatiei, societatea nu depune niciun document care sa-i sustina si sa-i probeze afirmatiile potrivit carora achizitiile pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Astfel, singurul document care poarta doar stampila X SRL, fara a fi semnat, este "Anexa 1 - TVA contestata de societate si TVA acceptata la respingere de societate", in care este inregistrata in coloane separate TVA contestata, TVA acceptata si observatii pentru TVA contestata aferenta fiecarei facturi emise de furnizori, pentru perioada septembrie 2011 - septembrie 2012, respectiv:

- FF nr.x/20.09.2011, nr.x/09.11.2011, nr.x/21.11.2011, nr.x/28.11.2011, nr. x/18.11.2011, nr.x/18.01.2012, nr. x/18.01.2012, nr.x/18.01.2012, nr.x/17.05.2012, reprezentand: materiale de constructii (incalzire in pardoseala , panou solar, pompe de circulatie); prestari servicii (manopera instalatii); proiectare, avizare, executie, receptie, punere in functiune instalatie de alimentare cu gaze naturale; racordare la sistemul de distributie gaze naturale, pentru care in coloana de observatii se fac urmatoarele mentiuni: "*Cheltuieli comune. Am considerat cheltuielile proportional cu suprafata comodatata (2/3 din total suprafata)*";

- FF nr. x/28.02.2012, nr. x/06.03.2012, nr. x/07.03.2012, nr. x/12.04.2012, nr. x/03.05.2012, nr. x/07.05.2012, nr. x/08.06.2012, nr. x/09.06.2012, nr. x/25.06.2012, nr. x/26.06.2012, nr. x/11.07.2012, nr. x/25.07.2012, nr. x/08.08.2012, nr. x/16.08.2012, nr. x/05.09.2012, nr. x/14.09.2012 reprezentand: avans materiale, materiale de constructii, obiecte sanitare, servicii proiectare, pentru care in coloana de observatii se mentioneaza ca acestea au ca destinatie "*amenajarea exclusiva a punctului de lucru Voluntari*" si "*amenajarea spatiului de lucru al societatii*."

Ca atare, niciunul din argumentele invocate de SC X SRL in sustinerea contestatiei in ceea ce priveste indeplinirea conditiilor privind exercitarea dreptului de deducere nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele considerente:



1. Simpla contractare si facturare a unor bunuri si servicii de catre o societate comerciala **nu este suficienta pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza operatiuni taxabile**, asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...)**." Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere si **in beneficiul persoanei impozabile**.

2. Existenta contractului de comodat FN/15.01.2012, incheiat intre persoana fizica IM si SC X SRL pentru spatiul situat in loc. Voluntari, str. G nr. si inregistrarea ca punct de lucru la ONRC in data de 01.03.2012 nu constituie o dovada suficienta pentru justificarea exercitarii dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii privind lucrarile de constructie si amenajare a imobilului cu destinatia de punct de lucru, in conditiile in care potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala si propriilor declaratii ale societatii activitatea acesteia nu se desfasoara in spatiul pentru care a fost incheiat acest contract si inregistrat ca punct de lucru.

Mai mult, inspectia fiscala precizeaza ca imobilul nu prezinta compartimentari specifice unui spatiu destinat desfasurarii activitatii de configurare si implementare de produse software, iar din documentele analizate nu rezulta care este ponderea achizitiilor de bunuri si servicii necesare amenajarii spatiului care face obiectul contractului de comodat.

Pe de alta parte, atat inspectia fiscala cat si societatea precizeaza ca societatea mai detine un punct de lucru situat in Bucuresti, bd. E nr. , et. , ap. unde isi desfasoara efectiv activitatea.

3. Observatiile din Anexa 1 la contestatie sunt simple consideratii si aprecieri personale, nefiind sustinute cu niciun document care sa probeze modul in care spatiul pentru care au fost facute achizitiile de bunuri si servicii de la furnizori a fost folosit/va fi folosit ca punct de lucru al societatii pentru desfasurarea activitatii persoanei impozabile in baza contractului de comodat, in scopul realizarii de operatiuni taxabile, asa cum sustine in repetate randuri in contestatia formulata.

Or, asa cum s-a aratat anterior, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia declarata (si subiectiva) a acestora de a utiliza achizitiile in scop economic, in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile.

Totodata, asa cum s-a precizat in cuprinsul deciziei, nici in sustinerea contestatiei, SC X SRL nu depune niciun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala, respectiv documente prin care sa demonstreze ca achizitiile au fost efectuate **in beneficiul persoanei imozabile**, desi potrivit art. 206 si art. 213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Se retine faptul ca, toate sustinerile societatii vizand folosinta imobilului din Voluntari, str. G nr. "*in scop de a fi utilizat ca punct de lucru al SC X SRL*" conform contractului de comodat privesc activitati si operatiuni pe care societatea contestatara intentioneaza sa le realizeze in viitor, exprimate verbal, acestea nefiind probate cu niciun in scris doveditor.

De altfel, insasi societatea confirma acest aspect prin afirmatia: "Dincolo de declaratiile deja prezentate pe proprie raspundere, aceste dovezi sunt imposibil de prezentat, deoarece spatiul nu a fost dat inca in folosinta", ceea ce demonstreaza ca obiectul contractului de comodat nu a fost indeplinit pe perioada efectuarii achizitiilor pentru care s-a dedus TVA si intarsec afirmatiile contradictorii ale contestatarei.

Mai mult, se retine faptul ca, potrivit reglementarilor fiscale in materie de comodat, deductibilitatea achizitiilor este permisa numai in ceea ce priveste folosinta si intretinerea spatiului ce face obiectul contractului de comodat si nu pentru investitiile si amenajarile efectuate asupra acestui spatiu.

Asa cum s-a retinut anterior, achizitia unor bunuri si servicii in scop economic, pentru realizarea afacerii nu este suficienta pentru asigurarea deductibilitatii tuturor achizitiilor realizate.

Astfel, **nu orice decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal**, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are (mai ales) si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale.

Ca atare, ***achizitia serviciilor "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.***

Aplicand cele de mai sus in prezenta speta, se retine ca SC X SRL **nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada, concludenta si obiectiva, din care sa rezulte faptul ca achizitiile au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii societatii la punctul de lucru din str. G nr. , Voluntari, in baza contractului de comodat, potrivit celor inscrise in Certificatul constatator nr. x/01.03.2012, in vederea realizarii de operatiuni imozabile.**

Se retine totodata faptul ca, potrivit art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicata "**inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**", iar potrivit Normei metodologice pentru aplicarea Codului de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

“102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, **organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.**

102.2. **Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...).**”

Ca atare sunt nejustificate afirmatiile contestatarei, inspectia fiscala avand in vedere tocmai *examinarea starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si analiza documentelor justificative din perioada supusa inspectiei fiscale prezentate de societate, conform dispozitiilor legale in vigoare aplicabile in speta.*

Cata vreme, asa cum reiese si din explicatiile prezentate in timpul inspectiei fiscale societatea avea cunostinta de caracterul nedeductibil al sumelor facturate de furnizor, sustinerile contestatarei privind dreptul de deducere a TVA aferenta acestora sunt *simple afirmatii pro-causa* ce nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Astfel, desi avea cunostinta de pozitia organelor de inspectie fiscala cu privire la neacceptarea la deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate in legatura cu imobilul construit, prin contestatia formulata aduce ca argumente, citand, aceleasi explicatii date in timpul inspectiei fiscale si prin adresa nr. x/18.01.2013, iar in sustinerea contestatiei nu depune niciun document care sa-i sustina si sa-i probeze afirmatiile privind exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Mai mult, se retine ca potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 156.** - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

c) **sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare** în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati.(....)."

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"Art. 56** - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, **contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri.**"

**"Art. 65** - (1) Contribuabilul **are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal**".

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca SC X SRL nu a prezentat dovezi obiective care sa sustina intentia sa de a utiliza bunurile si serviciile achizitionate in beneficiul sau si in scopul realizarii de operatiuni taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, tinand seama de art.213 din Codul de procedura fiscala - "(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de

documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.

(...)

(4) *Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora*", se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de y1 lei.

In consecinta, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu dovezi obiective pentru suma de y1 lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 /08.02.2013.

### **3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de y2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de TVA de plata pentru care la pct.3.1. din decizie s-a dispus respingerea contestatiei*

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 /08.02.2013 s-au comunicat accesorii in suma de y2 lei aferente TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y+1 lei, din care societatea contesta majorari/dobanzi de întârziere in suma de y21 lei, calculate pentru perioada 26.04.2012-08.02.2013 si penalitati de intarziere in suma de y22 lei, calculate pentru perioada 26.04.2012-31.01.2013.

Prin contestatia formulata, SC X SRL nu aduce niciun argument in ceea ce priveste accesoriile aferente TVA, contestate, solicitand numai recalcularea acestora.

**In drept**, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor, potrivit art.119, art.120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 119 - (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere. (...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6)."

**"Art. 120 - (1)** Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadentei și până la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

“**Art. 120<sup>1</sup>** - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadența a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Conform prevederilor legale mai sus prezentate, calcularea majorărilor/dobânzilor de întârziere și a penalităților de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, în virtutea principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***.

Intrucât în sarcina contestatarii a fost stabilită o diferență de TVA de plată pentru care contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente, urmează a se respinge contestația și pentru majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere contestate în suma de 2 lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal nr. F-S2 y/08.02.2013, în conformitate cu cele reținute la pct. 3.1 din prezenta decizie, potrivit principiului de drept "***accessorium sequitur principalem***.”

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 11 alin. (1), art. 126, art. 145, art. 146 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 56, art. 65, art. 105, art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup>, art. 213 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 102.1 și 102.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1040/2004:

## DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal nr. F-S2 /08.02.2013, emisă de organele de inspecție fiscală din

cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2, pentru TVA neacceptata la deducere in suma de y1 lei si pentru accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

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